

UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLÍVAR

SEDE ECUADOR

ÁREA DE DERECHO

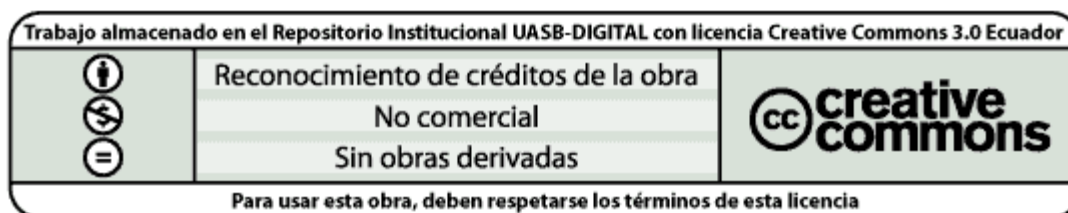
MAESTRÍA EN DERECHO

MENCIÓN DERECHO TRIBUTARIO

**“VARIANTES DEL CONCEPTO DE RENTA EN LOS PAÍSES MIEMBROS DE LA
CAN”**

JORGE LUIS CHUQUIMARCA CHUQUIMARCA

2013



CLÁUSULA DE CESIÓN DE DERECHO DE PUBLICACION DE TESIS

Yo, Jorge Luis Chuquimarca Chuquimarca, autor de la tesis intitulada “Variantes del concepto de renta en los países miembros de la CAN”, mediante el presente documento dejo constancia de que la obra es de mi exclusiva autoría y producción, que la he elaborado para cumplir con uno de los requisitos previos para la obtención del título de Magíster en la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador.

1. Cedo a la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, los derechos exclusivos de reproducción, comunicación pública, distribución y divulgación, durante 36 meses a partir de mi graduación, pudiendo por lo tanto la Universidad, utilizar y usar esta obra por cualquier medio conocido o por conocer, siempre y cuando no se lo haga para obtener beneficio económico. Esta autorización incluye la reproducción total o parcial en los formatos virtual, electrónico, digital, óptico, como usos en red local y en internet.
2. Declaro que en caso de presentarse cualquier reclamación de parte de terceros respecto de los derechos de autora de la obra antes referida, yo asumiré toda responsabilidad frente a terceros y a la Universidad.
3. En esta fecha entrego a la Secretaría General, el ejemplar respectivo y sus anexos en formato impreso y digital o electrónico.

Fecha: 02 de Diciembre de 2013.

Firma:

**UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLÍVAR
SEDE ECUADOR**

ÁREA DE DERECHO

MAESTRÍA EN DERECHO

MENCIÓN DERECHO TRIBUTARIO

TEMA

**“VARIANTES DEL CONCEPTO DE RENTA EN LOS PAÍSES MIEMBROS DE LA
CAN”**

AUTOR

JORGE LUIS CHUQUIMARCA CHUQUIMARCA

TUTOR

ÁLVARO VILLEGAS ALDAZOSA

QUITO–ECUADOR

DICIEMBRE, 2013

ABSTRACT

El concepto de renta ha presentado en todo momento de la historia tributaria un análisis variado no sólo producto del Derecho, sino a su entendimiento han concurrido diversas ciencias, como actores; en las primeras constan la Economía, Finanzas Públicas, Contabilidad; y en los segundos doctrinarios, juristas, empíricos e incluso personas sin experiencia previa en la materia.

El Impuesto a la Renta, corazón de un sistema tributario, impuesto dominante de los restantes tributos, desde épocas pasadas como en la actualidad, se debate en avances y retrocesos, experimentos y fuertes críticas; razones impostergables para que en la presente temática se lo examine de manera rigurosa en busca de su concepción, argumentación y aplicación en cada uno de los países miembros de la Comunidad Andina (CAN).

En vista de los objetivos planteados, hemos desarrollado una investigación en torno al Impuesto a la Renta dentro del ámbito andino como a nivel internacional cuando el caso nos lo ha sido permitido. Esto para cumplir con la basta temática que tuvimos la suerte de desarrollar. Partimos del análisis de las principales tipologías conceptuales de renta, acto siguiente se nos permite escrutar sobre el Impuesto a la Renta en su aplicación tanto en personas y sociedades, con las posibles rentas no clásicas: ganancias de capital, dividendos, regalías, intereses, loterías, hallazgos (caso ecuatoriano) y luego examinar el funcionamiento del impuesto en escala postfrontera para descubrir su interacción en las restantes soberanías andinas, ya sea desde un régimen o sistema tributario y también su acción en el CDI. En consecuencia, sus conclusiones develan cómo el impuesto se regula según las conveniencias administrativas o políticas y no se observa como principal columna vertebral de un conjunto tributario.

DEDICATORIA

*A la castellana del Ecuador (Loja), a la familia que me vio crecer
a mis amados padres Darwin y Elizabeth
a mis abuelitas Cumita y Martha,
a mi hermano Carlos, que vigiló mis primeros pasos
a mis hermanas Johanna y Paola, a las cuales veo crecer
a los que nos dejaron antes de tiempo Humberto, Manuel e Iván.*

*Con cariño a los amigos de maestría de la UASB,
a los amigos de Loja en especial (Andrés, Enrique y Darío),
al FOE y a los compañeros todos.*

*A ellos, a ustedes; cedo cada encuentro con el insomnio
porque cada vez que me alejo del normal
me acerco al que en verdad, habita en mí.*

AGRADECIMIENTOS

A la Universidad Andina Simón Bolívar–sede Ecuador, claustro universitario que avivó el quiebre del pensamiento, sin el martillar constante de sus profesores para ajustarnos al incisivo razonamiento dentro y fuera de las aulas académicas, la presente investigación no hubiera sido realizada. El conocimiento que cada día se fundía en nuestras mentes hizo que nos elevemos a su cima sin necesidad de oxígeno, con todo lo que ello representa.

En especial, a mi tutor, amigo y entrañable ser humano, Álvaro Villegas Aldazosa, sus ideas de hombre entregado a la materia tributaria hizo que la cumbre investigativa puesta en frente, llegue a feliz realización.

A las pacientes trabajadoras de la biblioteca de la Universidad Andina Simón Bolívar–sede Ecuador, gracias por su amistad y por permitir que las letras sean mi segundo hogar lejos de casa, siempre vuelvo a los libros como un sediento y ellas consintieron el abreviar de ese manantial siempre fresco.

TABLA DE CONTENIDOS

ABSTRACT	4
INTRODUCCIÓN	9

CAPITULO I

ANÁLISIS DOGMÁTICO DE LOS ELEMENTOS DE RENTA EN DIVERSAS CIENCIAS

1.1. Conceptualización e historia económica de renta.....	11
1.2. Renta vinculada con las Finanzas Públicas y el Derecho Tributario.....	18
1.3. Definición contable de renta.....	37
1.4. Noción jurídica de renta.	45
1.4.1. Noción jurídica de renta–producto.....	45
1.4.2. Noción jurídica de renta–incremento.....	50
1.5. Distinción entre capital y renta.....	56
1.6. Otros conceptos	59
1.7. Renta bruta.....	63
1.8. Renta neta.	66

CAPITULO II

IMPUESTO A LA RENTA

2.1. Nociones Fundamentales.....	72
2.1.1. Historia.....	72
2.1.2. Generalidades.....	75
2.1.3. Características fundamentales del Impuesto a la Renta.....	86
2.1.3.1. Capital	90
2.1.3.2. Trabajo (salarios de los trabajadores)	92
2.1.3.3. Mixta	95
2.1.3.4. Actividades empresariales o profesionales	96
2.1.4. Personas	98
a) Ganancias de capital (<i>capital gains</i>)	99
b) Dividendos	101
c) Loterías, apuestas, rifas, premios y similares.....	102
d) Herencias, donaciones o legados y hallazgo de bienes situados en el Ecuador.....	103
2.1.5. Sociedades.....	104
a) Base imponible.....	105
b) Accionistas.....	106
c) Ganancias de Capital (<i>capital gains</i>)	107
d) Intereses	108
e) Dividendos	109
f) Regalías o canon.....	110
g) Rentas empresariales.....	112

2.2. Formas de Impuesto a la Renta: cedular, global, mixto (dual) y lineal (<i>flat tax</i>).....	113
2.3. Tobin tax, windfall profit tax y fringe benefits tax.....	120

CAPITULO III

RENTA Y SU REGULACIÓN EN LOS ESTADOS MIEMBROS DE LA CAN

3.1. Concepto legal de renta en los Estado miembros de la CAN.....	131
3.2. Semejanzas y diferencias en los regímenes tributarios andinos.....	142
3.3. Definición de renta en los CDI en los países miembros de la CAN.....	148
3.4. Hacia un concepto armonizante para la sistematización de Impuesto a la “Renta”.....	155
3.4.1. Concepto de Impuesto a la Renta: personas naturales.....	156
3.4.2. Concepto de Impuesto a la Renta: sociedades o corporaciones.....	157

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

CONCLUSIONES.....	161
RECOMENDACIONES	167

BIBLIOGRAFÍA

BIBLIOGRAFÍA GENERAL	168
FUENTES DE CONSULTA NORMATIVA	173
LEGISLACIÓN LOCAL	173
LEGISLACIÓN INTERNACIONAL	174
NORMATIVA COMUNITARIA	175
PUBLICACIONES.....	175
RECURSOS WEB.....	175

ANEXOS

Cuadro comparativo de los conceptos de renta en la CAN	I
--	---

INTRODUCCIÓN

El Impuesto a la Renta tiene plena acogida en los países miembros de la Comunidad Andina (CAN), comunidad representada por Bolivia, Colombia, Ecuador, Perú; aunque bajo el lente del primer país, las dudas no sólo se han generado en la doctrina, sino en el contenido de la propia ley, de si es un verdadero Impuesto a la Renta.

El concepto de renta, dentro del presente análisis, revela que existe total autonomía para que cada soberanía andina lo regule tributariamente, buscando la mejor respuesta a desfases tributarios o a cada realidad fiscal, necesidades las cuales lejos de ser inmutables se incrementan cada vez más. En consecuencia, los ensayos, experimentos, auges y retrocesos del impuesto han derivado desde su concebir con la renta-producto, renta flujo de terceros, renta de servicios y renta-incremento patrimonial neto más consumo, un especial tratamiento.

La concepción de renta proviene de una empresa siempre vertiginosa como modulable. El impuesto inmerso en la palestra doctrinaria, académica y jurídica se conforma de postulados básicos como de los más novedosos razonamientos en sus variaciones, tanto así, al grado de manifestar que todo lo que el legislador considere como renta debe de ser gravado, esto por el ansia de recursos de la Administración Tributaria en representación del Estado, dando origen a que el concepto de renta sea extendido desde tiempo atrás, a veces sin ninguna previsión de sus posibles consecuencias. El primer salto cualitativo fue la novedosa concepción de renta para atarla con toda riqueza periódica, luego emergió la renta derivada de los servicios de un artículo en el poder del contribuyente (idea de Fisher), pero el mayor estigma fue y siguen siendo los teoremas de Von Schanz para anexar a renta el patrimonio, Haig adicionó el período de tiempo para medir el incremento patrimonial y Simons añadió el consumo, insumos estos que vuelven el concepto no destronable desde óptica tributaria.

En base a los objetivos académicos hemos considerado indispensable realizar una investigación de carácter comparativo no sólo de tipo andina, sino de rango internacional cuando el tema abordado lo permita, esto con el fin de entender la situación del impuesto en la actualidad y de cómo su neo desarrollo puede ser comprendido en los países miembros de la CAN, cuyo termómetro fiscal medirá su aplicación. Todos los avances teóricos propuestos nos permitirán descubrir los principales problemas tributarios que se han discernido en torno al Impuesto a la Renta; tema que su solo título entabla un estudio más extenso al aquí realizado, pero que hoy se escapa al pertinente examen investigativo.

En el primer capítulo se realiza una aproximación histórica del concepto de renta, características, evolución, su acción dentro las Finanzas Públicas, el grado de función que la Contabilidad presenta en su conformación, su tratamiento desde la noción renta–producto y renta–incremento. Analizamos el aspecto diferenciador entre capital y renta, además de clarificar conceptos que han sido considerados como sinónimos o separables a renta (utilidad, beneficio, riqueza, entre otros), y en la parte final de este capítulo, se debate en torno a la renta bruta (*gross income*) y renta neta (*net income*).

El segundo capítulo contiene el estudio del Impuesto a la Renta, generalidades, contribuyentes que lo solventan (personas y sociedades), las derivaciones tipológicas de renta. También se disgrega en los paradigmas tarifarios que se han establecido a una determinada renta pudiendo ser cedular, global, dual o plana y sus posibles “efectos” al impuesto.

Finalmente, en el tercer y último capítulo se realiza un análisis caso por caso de forma comparativa sobre el Impuesto a la Renta en los países miembros de la CAN, señalando sus similitudes y diferencias, luego exponemos los problemas tributarios en el sistema o régimen tributario andino, en el CDI, y el debate resaltaré sus posibles consecuencias con la pretendida armonización, si esa es la meta pretendida por la CAN.

CAPÍTULO I*

ANÁLISIS DOGMÁTICO DE LOS ELEMENTOS DE RENTA EN DIVERSAS CIENCIAS

El tema a desarrollar nos obliga desde un inicio a comprender el nacimiento de renta, por ende del impuesto, el cual incide sobre todo dentro del contexto teórico económico, financiero y tributario, su comparación histórica nos ubicará en los primeros esbozos iniciados en lustros pasados por insignes representantes del tema, los cuales, lejos de abstraerse en la teoría se adentraron en la realidad del impuesto, este último cada día llevado a un examen tan severo y exigente se presenta en la facticidad tributaria para que cada vez que se pueda, se lo analice y debata tanto a nivel doméstico como a escala internacional; acto seguido, concatenamos las ideas de la Economía, las Finanzas Públicas, del Derecho Tributario y de la Contabilidad, materias inseparables y de vinculación directa con el Impuesto a la Renta.

1.1. Conceptualización e historia económica de renta.

* El Impuesto a la Renta, desde el «*prisma del microscopio*» puede ser visto como hacha astillando madera; puede destruir toda aspiración social por los colmillos insaciables de la Administración en pro de su hambre de ingreso por excesivo derroche estatal. Bajo una pobre estructuración las sociedades como otrora en Francia (1799) se sublevan contra el tirano cuando su ansia de recursos privados no le permite medir reales capacidades contributivas.

Empero, desde el «*prisma del telescopio*» se convierte en semilla vertiginosa que produce equidad impositiva, maleabilidad en su utilización desde un enfoque eficiente; no caída, no recesión, no depresión económica, al contrario la equipara e incentiva. Obtiene su pago casi voluntariamente si su manejo se funda bajo aceleraciones y frenos tributarios que midan la vigencia de sus principios y arquitectura esencial en relación al espacio–tiempo que se lo aplica.

Escoger entonces, el «*prisma*» fiscal de su observación.

La renta se inició en la ciencia¹ económica, esta última conocida por el “modo en que eligen los individuos, las empresas y el Estado”² la asignación de recursos, los cuales en la mayoría de ocasiones son escasos³. Renta al ser un recurso público, siempre ha estado en constante debate, así el estudio derivado por los primeros economistas al concepto de renta provee elementos de gran análisis por ser un recurso idóneo al Estado, además porque la teoría va más allá de una palabra tantas veces “sobrentendida” en el Erario Público o en la sociedad.

Para Cesare Cosciani⁴ renta nace con el uso de la tierra, en efecto, en las economías primigenias la forma de trabajar ese recurso natural fue el pastoreo (única actividad lucrativa del hombre). La renta se calculaba por la extensión del terreno, el cual era trabajado por el agricultor sin utilizar técnicas sofisticadas por lo que no se requería mayor inyección de capital, el monto de renta se generaba por la superficie, siendo su área el indicador inicial de capacidad contributiva, mecanismo de cuantificación fiscal aceptado en esa época por la sociedad contributiva, porque su determinación no exigía procesos administrativos complejos.

Con el traspaso de “economía pecuaria en economía agrícola, la productividad de los terrenos se hace diferente”⁵, pero ese cambio no obstó a que la renta siga siendo el precio que se cancela por la utilización de la tierra, la cual se pagaba por el colono al propietario de la misma cuando la cultiva, valor pedido por el dueño del suelo al agricultor sin disminuirle –a éste último– la porción monetaria básica para seguir produciendo y manteniendo su capital,

¹ Véase, Adam Smith, *Papel moneda*, Barcelona, Grijalbo, 1983, p. 31. Adam Smith manifestó que la Economía no es una ciencia en extensión de la palabra, nosotros pensamos diferente, debido al crecimiento e integralidad teórico y práctico que la Economía ha alcanzado en su desarrollo evolutivo en la sociedad, para encontrarse en la actualidad como un todo sistemático.

² Joseph Stiglitz, *Economía*, Barcelona, Ariel, 1994, p. 28.

³ Paul Samuelson y William Nordhaus, *Economía*, Madrid, McGraw-Hill, 1993, 10ª ed., p. 3

⁴ Cesare Cosciani, *Ciencia de la Hacienda*, Madrid, Derecho Financiero, 1980, p. 531.

⁵ *Ibid*, p. 531.

además de no cercenar los beneficios de esa riqueza⁶, es decir, no se debía secar la fuente productora de renta o abusar en su requerimiento.

Según Adam Smith⁷ los impuestos se crearon siglos atrás para atacar los ingresos particulares de las personas, riquezas representadas por “tres fuentes diferentes: rentas, beneficios y salarios.” De tal manera, establecido bajo tal eslogan el Impuesto sobre la Renta en la sociedad, se exigió su pago con una determinada tarifa; pero también, se lo requirió acorde a las variaciones del cultivo dependiendo del territorio donde este fenómeno natural se originaba⁸; la primera forma nos revela rigidez absoluta, la segunda nos refleja modulación en su requerimiento por cuanto se ajustaba al producto obtenido por el agricultor en el terreno.

David Ricardo⁹ asocia a renta con “aquella parte del producto de la tierra que se paga al propietario por el uso de las fuerzas originales e indestructibles del suelo.” ¿Qué debemos entender por parte del producto y uso de las fuerzas originales e indestructibles del suelo? El *producto de la tierra* es la cosecha obtenida luego de la convergencia de tiempo, trabajo y capital; mientras, *fuerzas originales e indestructibles del suelo*, es la característica propia de la tierra y de casi todos los otros elementos naturales, pero en la tierra este elemento es el:

“único o casi el único que ha podido el hombre apropiarse, y de cuyos beneficios se ha aprovechado. El agua de los ríos y del mar tiene también su potencia productiva, porque sirven para mover nuestras máquinas y barcos, y para criar peces y mantener la pesca. Asimismo trabajan para nuestra utilidad el viento que hace andar nuestros molinos, y el calor del sol; pero por fortuna nadie ha podido decir hasta ahora: *son míos el viento y el sol, y me deben pagar por su servicio.*”¹⁰

Del análisis realizado se desprenden nociones esenciales, al ser *ilimitados* es poco probable que alguien pueda tener título de *propietario*, pero si el humano puede aprovechar

⁶ Adam Smith, *Investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones*, México D. F., Fondo de Cultura Económica, 2010, p. 140.

⁷ *Ibid.*, p. 726.

⁸ *Ibid.*, p. 729.

⁹ David Ricardo, *Principios de Economía Política y de Tributación*, Madrid, Seminarios y Ediciones, 1973, p. 52.

¹⁰ Jean-Baptiste Say, *Tratado de Economía Política*, t. II, Madrid, Collado, 1816, p. 377.

esas dos características en la naturaleza accede sin problema a ser su dueño y procede a explotar las *fuerzas originales e indestructibles* del terreno. Ricardo¹¹ señala, “siempre que hable de renta de la tierra, deseo que se entienda que hablo de aquella compensación por el uso de las fuerzas originales e indestructibles de la tierra.” Si comparamos Adam Smith/David Ricardo ambos coinciden en que el uso de la tierra produce renta, pero Smith amplía el concepto no sólo a lo cultivado, sino a lo extraído de la naturaleza cuando sea factible hacerlo.

John Stuart Mill¹² también vislumbró el origen de renta con el uso del terreno, pero agrega, esa riqueza nace con la propiedad privada porque el dueño de la tierra la cataloga como mercancía, al hacerlo pide un pago por su utilización¹³. Si bien el autor puede coincidir con David Ricardo al definir renta, debido a la influencia que desde edad temprana (13 años) su padre le exigió por ser amigo de Ricardo¹⁴, Mill dio mayor énfasis a la propiedad privada para dar a su *acreedor* plena libertad de exigir la renta sin mayor dificultad, aunque comparte la variación de su producción o escasez por la naturaleza del terreno.

En cambio, Thomas Malthus¹⁵ vincula a renta con el monto proporcional de lo producido en el campo, cantidad que pertenece al propietario de la tierra, la cual es satisfecha por el cultivador. Cifra conseguida luego de que el cultivador descontó los gastos de explotación del terreno, egresos realizados, incluidos los beneficios del capital empleado, entre otros. Cantidad derivada también por las circunstancias accidentales o temporales de ubicación del terreno, su pago debía responder al sentido común en relación a esos sucesos (ganancias o pérdidas del cultivo) con el fin de poder contrarrestar factores externos al hombre y propios del entorno natural, lo que nos devela desde esa época la intervención de elementos subjetivos.

¹¹ David Ricardo, *op. cit.*, p. 53.

¹² John Stuart Mill, *Principles of Political Economy*, New York, Appletton and Company, 1884, p. 232. Mill establecía que “the consideration paid for its use is called rent”.

¹³ *Ibid.*, pp. 333 y ss.

¹⁴ John Stuart Mill, *Autobiography*, New York, Columbia University Press, 1924, p. 19.

¹⁵ Thomas Malthus, *An inquiry into the nature and progress of rent*, Baltimore, Friedenwald, 1903, p. 11.

La idea final de Malthus respecto a los otros pensadores se marca por el estudio mayoritario en la interacción de la renta con el precio de los productos¹⁶, el concepto malthusiano la depura con mayor rigor para determinar la cifra neta, lista a ser pagada al propietario del terreno y luego sujeta a gravamen desde la Administración Pública. Su concepto agrega mínimos requerimientos, más bien se acopla a las concepciones de economistas ortodoxos pero con mayor inclinación a Adam Smith y Jean-Baptiste Say.

El paso del tiempo, unido al desarrollo social produjo grandes debates (económicos, financieros y tributarios) del concepto de renta, pugnas teóricas que surgieron con el afán de descubrir el núcleo del concepto para anudarlo al impuesto de forma casi perfecta, lo que derivó la ruptura de sus cimientos. La necesidad gravitó por “la impotencia de las diversas rentas agrícolas [...] Y el impuesto, que en un inicio gravaba además de la renta de los terrenos, sólo algunas rentas de otra naturaleza, se extiende a cada renta proveniente de la actividad empresarial, profesional o artesanal, hasta incluir también el trabajo dependiente”¹⁷; lo que produjo la evolución del impuesto, ya que no sólo gravaba la actividad productiva en la tierra, sino otras actividades de importancia impositiva para la Administración Fiscal en aras de ensayar un impuesto más extenso para dar respuesta a la necesidad de recursos públicos.

Bajo esa necesidad se difunde el problema de los economistas del siglo XIX, utilizar la palabra como la manejaba el conglomerado de manera vulgar y corriente y sin ningún estudio lógico para su definición; indignados por la trombosis conceptual brotó un grupo de vanguardistas que innovaron el concepto renta para endosarle las variables *flujo de*

¹⁶ *Ibid.*, pp. 13 y ss.

¹⁷ Cesare Cosciani, *op. cit.*, p. 532.

*satisfacciones y experiencias psicológicas intangibles*¹⁸, lo que derivó el nexo de renta con el beneficio subjetivo de la persona, sensación inmedible en la objetividad porque la satisfacción no se cuantifica o existe variable para saber su tamaño, pero renta también se liga al bienestar producido por los objetos¹⁹ en poder del contribuyente.

La novedosa esfera conceptual en esa época planteó ejemplos como, si la persona tiene un dólar y desea gastarlo o utilizarlo (quizá en su cena). ¿La renta es el dólar o es la satisfacción de alimentarse? O si se gasta el dólar en algo más perdurable como un libro o una pipa ¿la renta es el libro o la pipa, o la satisfacción de leer o fumar, respectivamente? Su respuesta es clara, la persona decide en un inicio su deseo o necesidad y luego decidirá los objetos para su provecho²⁰, saciando su requerimiento en uno o más períodos de tiempo, demostrando que la satisfacción es más fuerte que el medio tangible para cumplirlo, pero lo importante en este caso, es que al adquirir el medio material devalúa su poder económico.

La satisfacción se une al término utilidad, así, “nuestra comida, vestimenta, muebles pueden considerarse como una renta subjetiva [...] la renta de una persona o de una sociedad se determina por la sumatoria de utilidad producida cuando adquiere los bienes económicos. En esto consiste, la utilidad total de todos los bienes”²¹, los cuales producen el beneficio en la persona y éste a su vez satisface su necesidad cuando los utiliza²², bienes que tienen precio en el mercado, por lo tanto, son posibles de cuantificarse y susceptibles de reflejar la riqueza particular. En la compra del libro, las necesidades intelectuales desean una obra que represente

¹⁸ Robert M. Haig, “The concept of income—economic and legal aspects”, en Robert M. Haig, *et al.*, *The Federal Income Tax*, New York, Columbia University Press, 1921, p. 2. Haig concibió a renta como “a flow of satisfactions, of intangible psychological experiences.”

¹⁹ Véase, Capítulo I, Subtema 1.2., p. 28.

²⁰ Robert M. Haig, *op. cit.*, p. 2.

²¹ F. W. Taussig, *Principles of Economics*, t. I, New York, The Macmillan Company, 1913, p. 134. Taussig señala: “our food, clothing, furniture, may be said to yield psychic income [...] the income of an individual or of a community consists of the sum of utilities steadily accruing from its store of economic good. It consists, that is, of the total utility of all its goods”

²² Utilidad de tipo *positiva*. Véase, Capítulo I, Subtema 1.6., p. 61.

el gusto y de ser el caso lo adquirimos; si el libro nos desagrada y a pesar de ello lo compramos servirá de adorno en el estante o de ayuda al ego ¿representa esto renta? La respuesta es variada, pero si la obra es cuantificable, la contestación puede ser afirmativa.

Renta, al derivar de la riqueza de cualquier artículo se vincula por el flujo de *beneficios* (servicios) provenientes del mismo, aunque no debemos olvidar que no siempre el *flujo* es en dinero. En este sentido, la renta puede ser el *flujo* de cualquier beneficio resultante del objeto y no sólo en moneda²³; piénsese en una costosa obra de arte cuyo propietario la adquiere por capricho, lo que sobresale no es el sentimiento al objeto, sino el ingreso del bien en su riqueza dentro de un período de tiempo. En la compra del libro se obtiene *utilidad y satisfacción* de lectura, como también el *costo* de la obra en el mercado, de tal forma, la riqueza se refleja por la *cantidad* de bienes en nuestro poder en un rango de tiempo o por el *flujo* de objetos en ese momento²⁴, los cuales bajo técnicas de precios de mercado se puede establecer su valor.

La variable utilidad se puede medir con el dinero, y este último, con la demanda económica del mercado. Su medición implica: 1) al abandonar la *utilidad y satisfacción* por *bienes y servicios* que generan esa sensación, nos alejamos de los fines cardinales porque los mismos producen varias utilidades o satisfacciones y 2) si como la mayoría de legislaciones del Impuesto a la Renta cambiamos el *dinero recibido* en un periodo de tiempo por el uso de *bienes y servicios* como esenciales de renta, también nos alejamos de su concepción porque *no sólo los bienes y servicios obtenidos* sin necesidad de comprarlos, sino el *dinero utilizado para comprar bienes y servicios*, su *utilización y satisfacción* se consideran verdadera renta²⁵, lo que nos coacciona a no perder de vista 1) y 2) porque son herramientas básicas a renta sin importar el procedimiento tributario para su develación, pero que debe poder revelarla, porque

²³ Irving Fisher, *Elementary Principles of Economics*, New York, The Macmillan Company, 1916, p. 60.

²⁴ Richard Ely, *et al.*, *Outline of Economics*, New York, The Macmillan Company, 1919, p. 108.

²⁵ Robert M. Haig, *op. cit.*, p. 4. (Énfasis añadido).

en este caso tanto el *objeto* como el *dinero* producen la variable *satisfacción* en el contribuyente.

Para abarcar todo concepto de renta, podemos relacionarla con “el incremento neto patrimonial acontecido entre dos lapsos de tiempo”²⁶ en cabeza de un contribuyente, concepto el cual subsume incluso la pluralidad de utilidades o satisfacción para proceder a enseñar de manera única el total del incremento patrimonial del individuo. Empero, el concepto tiene inconvenientes debido a que “no puede ser redactado de forma literal en la norma porque presenta ciertas desventajas en definir el concepto de renta, además en esta concepción existirán anomalías e injusticias por la materia gravable”²⁷ porque en este concepto la materia gravable es muy amplia. En este caso la mayoría de legislaciones al adoptar esta concepción lo hacen de manera superficial y más bien la plasman de forma hábil para no levantar sospecha.

En todo caso, la evolución de renta ha tenido un camino secuencial a su entender, aunque las teorías han atenuado o avanzado de forma vertiginosa, se descubre que su unión con el impuesto produce aún en nuestro tiempo encuentros teóricos debatibles, lo que genera su estudio no sólo en la esfera tributaria, sino en las ramas que necesitan desempolvar su esencia para revelar su significado, dependiendo del enigma tributario a “descubrir”.

1.2. Renta vinculada con las Finanzas Públicas y el Derecho Tributario.

El recurso económico *renta* en su relación con las Finanzas Públicas y el Derecho Tributario se une por cuanto es catalogada desde esas materias como importante ingreso,

²⁶ *Ibid.*, p. 7. Las dos referencias de tiempo pueden ser al inicio o al final del año fiscal o en dos años fiscales continuos o diferentes. Haig señala: ““the money value of the net accretion to one’s economic power between two points of time””.

²⁷ *Ibid.*, p. 27. Haig señala: “this definition cannot be written into a statute in literal form because of the technical disadvantages in determining income as so defined, but so long as taxable income differs appreciably from this definition there will be anomalies and injustices in income taxation”

riqueza idónea y recurso constante en las arcas gubernamentales, además de vigorosa materia imponible, debido a que, de entre todos los recursos públicos con que cuenta el Estado la práctica pública ha enseñado que la renta y su posterior inclusión en el impuesto es la más importante²⁸ herramienta económica de financiación gubernamental.

El concepto de renta es “relativamente moderno. El fisco de la Edad Media sólo conocía el patrimonio como fuente de ingresos. Hubo de triunfar la economía monetaria en todos los ámbitos para que renta dibujase su fisonomía. Es difícil, sin embargo, delimitar qué se entiende por renta”²⁹ porque su estructura siempre enseña incógnitas en su concepción por la falta de unificación en su concepto, lo que produce que cada persona o Estado entienda a su manera lo que la misma sería.

Obtener sinfonía conceptual y *a posteriori* consenso en la tipificación dentro del impuesto representa una empresa bastante complicada en el presente desarrollo, no sólo por tratar de encontrar los postulados económicos que aún perviven en la concepción jurídica, sino también, por descubrir cuántos de ellos son válidos en la actualidad o la práctica tributaria ha improvisado su tratamiento sin brindar ninguna seguridad jurídica en su regulación dentro de un territorio tributario.

La *renta* por su naturaleza, descubre con facilidad la capacidad contributiva³⁰ del individuo³¹, por ello se conoce y regula como impuesto directo³²; además utilizada,

²⁸ Harold Groves, *Finanzas Públicas*, México D. F., Trillas, 1965, p. 216.

²⁹ Gabriel Franco, *Principios de Hacienda Pública*, Buenos Aires, Ediciones de Ciencias Económicas, 1957, p. 345.

³⁰ Véase, Benvenuto Griziotti, *Principios de Ciencia de las Finanzas*, Buenos Aires, Depalma, 1959, pp. 161–163. Sobre este tema señala: “Las manifestaciones de la capacidad contributiva en relación con la riqueza se observan en los momentos de la *adquisición*, de la *posesión*, del *gasto*, de la *producción* y de la *transferencia de la riqueza*.”

³¹ Dino Jarach, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1996, 3ª ed., p. 472.

³² Por cuanto impone la carga tributaria sobre la renta de forma inmediata y el mismo no puede trasladarse a terceros, como si se lo puede hacer en el caso de los impuestos indirectos (IVA). Sobre este tema. Véase, Ramón Valdés Costa, *Curso de Derecho Tributario*, Bogotá, Temis, 1996, pp. 114–121. Éste autor manifiesta “la

conceptualizada y normada de forma lógica en un conjunto tributario produce un almacén vital en los restantes tributos, por cuanto aquéllos deben equipararse en el lugar que el impuesto se ubicaría si el mismo actúa con un blindaje fuerte, sin agrietamientos jurídicos, de lo contrario terminaría atrofiándose como sucedió en el Impuesto Federal en USA (*Federal Income Tax*, siglo XIX, el cual no funcionó porque al implementarlo se atacó la fuente productora de réditos).

En palabras de Pasquale Pistone, renta en inglés *income* (ingreso), en italiano *reddito* (entrada³³), en portugués *renda* (restitución), en francés *revenue* (volver, regresar). Racimo conceptual que dentro del léxico idiomático posee diferencias, la expresión en francés se aleja del español, italiano y portugués, porque estos términos señalan a renta con la idea de devolución (restitución) y no como algo que vuelve³⁴. En alemán *einkommen* (ingreso) y en español se la utiliza para indicar el ingreso total líquido de una persona o para categorizar la entrada total líquida de diversas fuentes: tierra, capital, acciones³⁵, trabajo, entre otras.

Dino Jarach³⁶ al especificar el concepto de renta y rédito, señala, renta es sinónimo conceptual “del *ingreso* neto total [...] (En cambio) rédito se usa en la doctrina y en la legislación tributaria, principalmente para designar el producto neto de una fuente determinada y en la denominación del impuesto global a la renta, se lo emplea también en plural, para hacer resaltar la suma de los réditos de distintas fuentes”, de tal forma, rédito tendría doble

denominación de estos dos grupos, como directos e indirectos, queda reducida a una *cuestión de palabras*, y no de hechos sobre cuya existencia hay acuerdo, aspecto lógico que debería ser resuelto al confrontar la realidad.”

³³ La doctrina ha señalado que no es su significado, por cuanto *reddito* se origina del latín *redire* que es igual a retornar y no a devolver, como se lo plantea en este marco terminológico.

³⁴ Pasquale Pistone, “Los Principios tributarios ante las nuevas formas de Imposición sobre la Renta”, en *Memorias de las XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Tema II*, Caracas, AVDT y ILAD, 2008, pp. 28 y 29.

³⁵ Dino Jarach, *Finanzas Públicas: esbozo de una teoría general*, Buenos Aires, Cangallo, 1978, p. 358.

³⁶ *Ibid.*, p. 358.

funcionalidad pero no una diferencia tan profunda con renta, por lo que en muchas ocasiones han sido utilizados en igual sentido.

Consideramos –en apego a Dino Jarach y Pasquale Pistone– que rédito es igual a renta, y que Impuesto al Rédito es de misma sinonimia de Impuesto a la Renta; en este sentido, no entraremos a mayores contiendas sobre la utilización gramatical de las palabras, sólo mencionamos el análisis para que el lector se ubique en aquel debate y pueda defender su ideología. En lo concerniente a renta, de forma general puede ser entendida como “la suma algebraica de rendimientos, incrementos, y disminuciones patrimoniales”³⁷ imputables a un contribuyente, aunque este esbozo puede ser muy superficial, nocivo y apresurado, por cuanto no argumenta cada elemento integrador y diferenciador de la misma.

Para poder descubrir la renta y los principales elementos que la caracterizan, existen diversos componentes teóricos de los cuales nos podemos servir, entre los varios sectores está el grupo económico–financiero cuyas ideas reflejan los “diferentes conceptos de renta o rédito, a veces con leves variaciones. De entre ellas se merece señalar tres fundamentales: a) la teoría de las fuentes; b) la teoría del incremento patrimonial neto más el consumo; c) la teoría de *Irving Fisher*”³⁸ y a su vez coexisten otras teorías secundarias en donde se puede hablar de un concepto legalista, natural, “contable, y de otro popular que se acerca bastante al de ‘renta libre’, aún cuando sea por casualidad”³⁹. Directrices teóricas o empíricas de gran utilidad que desglosaremos en el presente desarrollo para debatir qué tan vitales resultan ser a la hora de medir la vigencia de su concepción en la contemporánea realidad.

³⁷ Cesare Cosciani, *Principios de Ciencia de la Hacienda, Madrid, Derecho Financiero*, 1967, p. 9.

³⁸ Dino Jarach, *op. cit.*, p. 359.

³⁹ Eduardo Riofrío Villagómez, *Manual de ciencia de Hacienda*, t. II, Quito, Casa de la Cultura Ecuatoriana, 1957, 5ª ed., pp. 93 y 94.

La primera, la *teoría de las fuentes* relaciona a renta con el “producto neto periódico – por lo menos potencialmente– de una fuente permanente, deducidos los gastos necesarios para producirlo y para conservar intacta la fuente productiva [...] Se suele agrupar estas rentas en rentas del capital puro, rentas del trabajo puro y rentas mixtas del trabajo y capital.”⁴⁰ De tal forma, se considera renta “únicamente el ingreso *normal* y *periódico* de una economía”⁴¹ particular e imputable a un contribuyente, siendo esos dos elementos, la esencia que nos permiten diferenciar la presente concepción.

Doctrina de renta defendida por los adeptos al criterio de la productividad⁴², los cuales han endilgado como característica suprema a este tipo de renta la *periodicidad* del ingreso; en otras palabras, si el flujo de riqueza presenta ese condimento vital puede ser llamado renta y es criterio común identificarla como *renta económica*⁴³. En consecuencia, la renta se conforma por “los ingresos *regulares* y *periódicos* derivados de la posesión de capital o de una actividad, y sería elemento básico en él esta regularidad, más o menos característica, o periodicidad del ingreso”⁴⁴.

Además, a esas variables se añade el *dinamismo* en la fuente por la propia mecánica de su naturaleza, si la renta y la fuente crecen por energías externas, como por ejemplo: un premio de lotería, este ingreso no se enrolaría como renta porque es un artefacto de riqueza *no permanente* y previo a su obtención *no existió actividad* en una fuente fija, por lo que en esta definición no se trabaja desde una forma práctica de renta en cuanto a su medición, que para

⁴⁰ Dino Jarach, *op. cit.*, p. 359.

⁴¹ Manuel Matus, *op. cit.*, p. 175.

⁴² Gabriel Franco, *op. cit.*, p. 345.

⁴³ Aunque esta renta desde el ámbito de la economía tiene otro matiz.

⁴⁴ Manuel Matus, *op. cit.*, p. 176.

ello necesita de criterios de contabilidad⁴⁵, sino que se trabaja con un criterio tributario lo bastante primario y atrofiado, bajo esa gran ineptitud se desprende de manera tajante la problemática de este concepto.

La argumentación a favor del presente instrumento teórico es la “desigualdad que originaría la aplicación de las alícuotas progresivas sobre las ganancias ocasionales y no periódicas [...] (Sin embargo,) el inconveniente es remediable, en todos los casos, admitiendo como base del impuesto en cada año no la renta del año, sino el promedio de las rentas de un período plurianual”⁴⁶, aunque si se lo hace de esta manera no se tendría unicidad tarifaria, sino las mismas serían en extremo volátiles y susceptibles al vaivén de esa renta. Imposición que debe ser analizada acorde a la economicidad de su exigencia al realizar tal desgaste administrativo y financiero, si es mayor el gasto que el ingreso su pago resultaría nocivo.

Consideramos al presente instrumento teórico de plena validez, idea sustentada e invocada por la mayoría de legislaciones sobre todo por los países en vías de desarrollo, territorios estos que defienden el principio de sujeción fiscal denominado *territorial*, al efecto, cuando se resguarda ese criterio de atadura fiscal se otorga vital preponderancia a la noción renta–producto, porque de acuerdo con ese concepto se debe gravar la renta proveniente de una fuente fija y durable, y si la misma se encuentra, origina y reproduce en el Estado perceptor de inversión es primordial frenar la fuga supraestatal de esas riquezas.

A pesar de esto, no es el único concepto de renta en subsistir porque pervive con los restantes mecanismos de imposición, pero en todo caso su uso “constituye un elemento imprescindible en la buena ordenación fiscal; (porque) se clasifican los ingresos con arreglo a

⁴⁵ Ángel Schindel, “El impuesto a la renta en el siglo XXI: equidad vs. Eficiencia”, en César García y Catalina Hoyos, coords., *El tributo y su aplicación. Perspectivas para el siglo XXI*, t. II, Buenos Aires, Marcial Pons, 2008, p. 2023.

⁴⁶ Dino Jarach, *op. cit.*, p. 360.

las fuentes de donde proceden y se dan las reglas para el cómputo de los mismos”⁴⁷ con mayor calibración tributaria, en especial en los impuestos por la facilidad brindada a la Administración Tributaria en su manejo administrativo por la eliminación de excesivos trámites materiales y formales, aunque no siempre por esa “facilidad” se permita gravar una real capacidad contributiva, en todo caso la presente teoría es más útil y realizable con la forma cedular⁴⁸.

Si bien el concepto renta–producto responde a un “perfecto” alineamiento de cada renta acorde a la fuente productiva de donde emane ese ingreso, su utilización como única noción de renta puede representar o demostrar déficit de la Administración Tributaria, característica nociva y siempre latente de los entes fracasados en evolución. Concordamos con la idea de utilizar este mecanismo por la facilidad administrativa generada, pero a la vez se obstruye la posibilidad de utilizar herramientas teórico–impositivas más sólidas para apuntalar un mejor aprovechamiento de la riqueza particular, porque con su uso se ingresa en el peligroso terreno del retroceso tributario al menospreciar réditos no comunes (ganancias de capital⁴⁹, regalías, dividendos, etc.) que en actuales momentos cobran importante interés fiscal, político, económico y social.

O desde la orilla opuesta al párrafo anterior, si se separa cada renta se puede librar una persecución tributaria injusta o justa; en el primer caso, por ejemplo, al imponer un impuesto con tarifas en demasía altas a las rentas del trabajo, se puede limitar la sobrevivencia del sujeto social, si él mismo se mantiene únicamente con su salario, al exigirse el pago del impuesto puede sustraerse en exceso su riqueza lo que producirá posiblemente la utilización por parte del contribuyente de mecanismos ilegales o ilegítimos para satisfacer o no su

⁴⁷ Gabriel Franco, *op. cit.*, p. 347.

⁴⁸ Véase sobre este aspecto, Capítulo II, Subtema 2.2., p. 110.

⁴⁹ Véase, Capítulo II, Subtema 2.1.4. (Personas) y 2.1.5. (Sociedades), pp. 98 y 104, respectivamente.

requerimiento; o puede *per se* en el segundo caso, al gravar cada renta según su procedencia se brinde mayor coherencia en los tributos exigidos por el acreedor fiscal, porque se sabrá si una fuente ya fue cargada por un impuesto, eliminando así dobles o sobre imposiciones en igual fuente y además se medirá el porcentaje de presión tributaria ejercida en los contribuyentes obligados a solventar las cargas tributarias impuestas desde la esfera estatal.

En el caso de las sociedades, al pretender aplicar la presente teoría se necesita considerar al momento de catalogar la renta obtenida por la corporación como gravable, todas las “ganancias –periódicas o no– (para brindarles) el mismo tratamiento de rentas imposables. De esta manera se amplía para las rentas de las empresas el concepto de renta según la teoría de las fuentes”⁵⁰, produciendo en este sentido una extralimitación en el concepto ¿acaso bajo tal idea, se tensiona a la *teoría de las fuentes* para que deje de llamarse así? Léase en base a la característica de *periodicidad y regularidad* del ingreso obtenido, en un inicio parecería ser que se engloba en una concepción de riqueza más extensa de la aquí analizada, porque puede contener las riquezas *esporádicas*.

Del análisis del primer instrumento teórico utilizado para distinguir a renta, lo característico es la *regularidad* de su producción y el *dinamismo* de la fuente reproductora, si los ingresos son extraños a esa continuidad temporal, los mismos no son considerados integrantes de renta; así, las entradas económicas conseguidas de forma “discontinua o carentes” de *periodicidad* por el contribuyente quedan huérfanas de imposición. Si bien el torrente *permanente* de ingresos puede servir para poder catalogar, clasificar, seleccionar y gravar cada rédito, surge asimismo un efecto negativo, se restringe la inclusión de una renta a la base imponible por la condición de *constancia, regularidad y periodicidad* de su obtención por el contribuyente, aunque la riqueza conseguida represente incremento de su capacidad

⁵⁰ Dino Jarach, *op. cit.*, p. 360.

económica, si la misma no posee *continuidad* en su producción no se cataloga como materia imponible, por lo tanto, no se puede “modular la carga tributaria sobre la renta, en relación con la capacidad de pago de cada sujeto”⁵¹ en su verdadera magnitud, lo que provoca su retroceso.

La segunda teoría, la del *incremento patrimonial neto más consumo* visualiza a renta con “el incremento patrimonial neto [...] más el consumo”⁵² o menos el ahorro de cada año en la economía del contribuyente, este concepto de renta se ubica en el lado opuesta a la *continuidad y constancia* de la teoría anterior, es decir, en el presente teórico:

“comprende en su alcance, además de los productos periódicos de fuentes permanentes, todos los ingresos de ganancias ocasionales o eventuales, las llamadas ‘ganancias de capital’ y las provenientes del juego. En ello reside el aspecto más importante de la diferencia entre el concepto de la teoría de las fuentes y el de la teoría del incremento neto patrimonial. Este concepto abarca también a los aumentos de patrimonio derivados de herencias, donaciones y legados.”⁵³

Al incluir los ingresos no comprendidos en la renta–producto se genera un concepto de materia imponible más amplio y solvente, por ello, esta segunda teoría se apuntala como la más idónea para conseguir mayores ingresos al Estado. Prueba de ese interés público es la inclusión de Herencias, Legados, y Donaciones como materia gravable; las cuales se consiguen de manera *esporádica* por el acto jurídico necesario para su obtención en cabeza del beneficiario; la naturaleza de esa masa imponible ha producido en varios casos la creación de un impuesto individual para esa renta (v. gr. régimen tributario ecuatoriano⁵⁴), a su vez en la teoría del *incremento patrimonial* se incorporan algunos ingresos en especie y servicios posibles de ser medidos en dinero, como: el habitar en casa del patrono⁵⁵.

⁵¹ Violeta Ruiz y Juan Zornoza, “Sistema Tributario y Constitución”, en Juan Zornoza, coord., Quito, Corporación Editora Nacional, 2004, p. 120.

⁵² Dino Jarach, *op. cit.*, p. 361.

⁵³ *Ibid.*, p. 361.

⁵⁴ Ley de Impuesto a las Herencias, Legados y Donaciones, Registro Oficial No. 532, 29 de Septiembre de 1986.

⁵⁵ Gabriel Franco, *op. cit.*, p. 346.

Bajo la aparente “libertad” impositiva del concepto, se da vía libre para crear impuestos dirigidos a gravar particulares tipos de renta, como el caso de las ganancias de capital⁵⁶ que en muchos casos han sido catalogadas como verdadera materia imponible; este suceso surge porque la presente teoría expande la masa gravable, revelando con ello otras formas de riquezas en el patrimonio del contribuyente que se escapan al concepto anterior.

Manuel Matus ha denominado también esta teoría como *renta financiera*, porque:

“*prescinde del elemento de regularidad o periodicidad*, para atribuirle importancia al ingreso que pueda afluir a una economía, sea no periódico, y que signifique un aumento en el activo del beneficiario del ingreso. [...] se destaca más bien el elemento *saldo favorable de ingresos* que se produce en una economía en un cierto período de tiempo, sea que este ingreso pueda producirse o no. [...] razones de muy diversa naturaleza, pueden determinar la afluencia de estos ingresos a una economía, la que, examinada en un cierto período de tiempo, que será el que el sistema impositivo establezca para regular los ingresos, presenta el hecho de que ha acrecentado su poder económico. [...] adoptar este concepto de renta [...] significa [...] ampliar ensanchar, acrecentar la base imponible del sistema tributario.”⁵⁷

La teoría del *incremento patrimonial neto más el consumo o renta financiera* ha sido la más adoptada dentro del marco de las legislaciones tributarias, su inclinación obedece principalmente al objetivo de recaudar más ingresos particulares, y esto es claro, por cuanto al ensancharse la renta por su vinculación al “acrecentamiento patrimonial neto que tiene lugar durante un cierto período, incluyendo ciertos usos y prestaciones valorables en dinero [...] (y que puede ser medido en) el balance final del ejercicio”⁵⁸ tributario por la Administración Fiscal, se da paso a que el ente público obtenga mayores recursos en sus finanzas sin ningún problema, porque la materia imponible se agranda y cumple con ese fin sin problemas. En otras palabras, al hablar de la existencia de un patrimonio en posesión de una persona se

⁵⁶ Véase, Harold Groves, *op. cit.*, p. 241. Sobre este tema manifiesta: “Las ganancias y las pérdidas de capital tienen efecto cuando un individuo vende con utilidad o con pérdida lo que ordinariamente se conserva para sacarle un rendimiento. Surgen no como una corriente de renta que emane de la fuente, sino de la venta de la fuente misma.” Eje: enajenación de acciones.

⁵⁷ Manuel Matus, *op. cit.*, pp. 176 y 177.

⁵⁸ Gabriel Franco, *op. cit.*, pp. 345 y 347.

condiciona a la fuente imponible a ensancharse más de lo usual, efecto lógico y necesario para sostener la búsqueda de mayor renta por parte del impuesto y a la vez se solventa la actividad financiera del Estado.

El contraste de esta herramienta teórica respecto de la *renta económica*, se da por deslindar la *periodicidad* en las riquezas obtenidas, pues abarca incluso los ingresos *anómalos* o carentes de *constancia*. Empero, todos estos conceptos de renta no tienen ninguna aplicación en los réditos obtenidos en los sectores económico informales, aquellos grupos que sobreviven en todo conglomerado social son difíciles de determinar por la actividad ejercida, muchas veces al margen de la ley; en consecuencia, los conceptos de renta dados por la doctrina son herméticos para aplicarlos en ese grupo, incluso resultan inaplicables en el sector societario.

Finalmente, la última teoría nace por criterio económico-financiero y se conoce con el nombre de *Irving Fisher*, tratadista que ató a renta el flujo de beneficios derivados desde un objeto o artículo⁵⁹ en propiedad de la persona dentro de un lapso temporal, además el autor otorgó a la variable tiempo un significado vital para medir ese flujo, porque su “período impositivo comprende el plazo de un año”⁶⁰; además para diferenciar cuando estamos frente a una renta de este tipo, se debe analizar “la utilidad directa que los bienes proporcionan a su poseedor, ya sea de los bienes anteriormente en su poder o adquiridos en el período con el dinero obtenido en remuneración de bienes vendidos y servicios prestados a terceros.”⁶¹

De la teoría fisheriana emanan dos reglas de aquilatada función: la primera, no sólo los servicios producidos por el bien sean estos ingresos dinerarios o no; sino además, cualquier beneficio, utilidad, goce o disfrute brindado por cualquier artículo⁶² es renta, como: “casa-

⁵⁹ Irving Fisher, *op. cit.*, p. 60. El autor establecía que renta es “the flow of *benefits* from the article”.

⁶⁰ Gabriel Franco, *op. cit.*, p. 350.

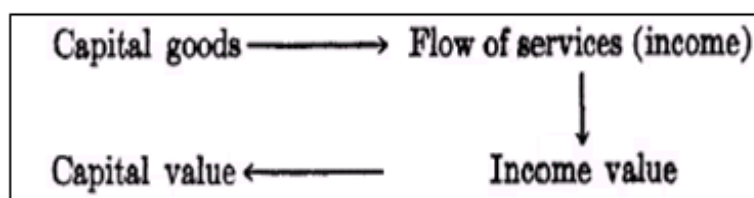
⁶¹ Dino Jarach, *op. cit.*, p. 362. Véase, Harold Groves, *op. cit.*, p. 241.

⁶² Irving Fisher, *op. cit.*, p. 60.

habitación, lugares de recreo, vehículos, muebles del hogar colecciones,”⁶³ biblioteca, quintas, haciendas, entre otros; basta que se encuentren en poder de la persona para ser considerados imponibles porque no importa su duración, lo que nos revela una masa imponible novedosa.

Podríamos hablar entonces que los *servicios son una renta, renta de servicios* o *renta de goce* que en teoría puede catalogarse óptima y viable, pero en la práctica la dificultad se hace presente (en caso de si las riquezas se encuentran en posesión de terceros: *trust* o si se establecen pérdidas⁶⁴ que no pueden ser susceptibles de determinación o comprobación).

En síntesis, en la renta de servicios importa la interacción de los bienes en la persona dentro de un período de tiempo y “estas relaciones se establecen en el siguiente esquema, en donde se considera el orden de secuencia (1) los bienes de capital producen una utilidad futura; (2) la utilidad debe ser valorada; y (3) de ese valor retorna una cifra monetaria.”⁶⁵



Gráfica 1. Renta de servicios
Investigador: Jorge Chuquimarca
Fuente: Irving Fisher, *The Theory of Interest*.

La segunda regla de la teoría de Fisher es que “no se consideran como renta los montos ingresados y no destinados al consumo, sino al ahorro ya sea como para consumo futuro o para inversión”⁶⁶, es decir, no es prioritario la renta consumida⁶⁷ sino el acento se ubica en la

⁶³ Dino Jarach, *op. cit.*, p. 362.

⁶⁴ *Ibid.*, p. 396.

⁶⁵ Irving Fisher, *The Theory of Interest*, New York, The Macmillan Company, 1930, p. 34. Fisher estableció: “these relations are shown in the following scheme in which the arrows represent the order of sequence—(1) from capital goods to their future services, that is, income; (2) from these services to their value; and (3) from their value back to capital value.”

⁶⁶ Dino Jarach, *op. cit.*, p. 362.

⁶⁷ Se creó para esta base imponible el Impuesto al Gasto (IG) pero sin mayor acogida, sólo USA (II guerra mundial), Sri Lanka e India lo han implementado. Aunque su desarrollo se encuentra aún en embrión por la

*renta como consumo*⁶⁸ venidero, su ahorro por parte del contribuyente con el objeto de su utilización en el futuro es la principal *ratio* del presente criterio, porque “después de todo, el ahorro se emprende para permitir el consumo futuro, cuyos beneficios no deben pasarse por alto”⁶⁹, siendo esta idea el *quid* de la mencionada noción.

En la misma línea, según Dino Jarach, la renta vista como consumo determina que:

“el ahorro no debe ser gravado, por lo menos en el impuesto anual a la renta, sin perjuicio de su inclusión, en el momento del fallecimiento, en el monto imponible del impuesto sucesorio [...] La exención del ahorro en el momento en que se produce y su inclusión en el impuesto sucesorio, permite al contribuyente incrementar la formación de capital, con apreciable ventaja para él y para la economía nacional, sin disminuir en su conjunto la recaudación del impuesto, sino aumentándola considerablemente.”⁷⁰

La presente regla presentó ampliación del concepto de renta –así coinciden John Stuart Mill, Richard Musgrave⁷¹, Luigi Einaudi–. John Stuart Mill⁷² incluso señaló, “tratar todos los tipos de renta como iguales [...] es una verdadera injusticia” porque no se “tendría en cuenta el *uso* que los contribuyentes hacen de ella, ni distinguiría en la renta la cuota destinada al consumo inmediato de aquella otra destinada al consumo futuro, o sea, al ahorro. La suma de la renta consumida y renta ahorrada se podría llamar la renta ganada por el contribuyente”⁷³, pero debe tenerse en cuenta que la acción del impuesto no destruya el manantial productor de renta o como vulgarmente se dice dejar intacto el capital⁷⁴, de lo contrario se atacaría la fuente

complejidad jurídica que presenta, porque el consumo no se utiliza de forma personal como el Impuesto a la Renta, sino impersonal o real, como un impuesto que grava las ventas (Impuesto al Valor Agregado – IVA) o a productos concretos (Impuesto a los Consumos Especiales – ICE). Si se impone el IG se derrotaría la no progresividad e impersonalidad del mismo. Véase, Richard Musgrave y Peggy Musgrave, *Hacienda Pública Teórica y Aplicada*, Madrid, McGraw–Hill, 1986, pp. 660 y ss.

⁶⁸ Asunto de distinto estudio es el Impuesto sobre el Consumo o IG, porque excluye la renta que se ahorra. Mientras que el Impuesto a la Renta= aumento del valor neto (o ahorro) + consumo.

⁶⁹ Richard Musgrave y Peggy Musgrave, *op. cit.*, p. 346.

⁷⁰ Dino Jarach, *op. cit.*, p. 363.

⁷¹ Véase, Richard Musgrave y Peggy Musgrave, *op. cit.*, p. 343.

⁷² John Stuart Mill, *Principles of Political Economy*, New York, Appleton and Company, 1884, pp. 544 y ss. Mill señaló: “treats all kinds of incomes exactly alike, [...] this is a visible injustice”.

⁷³ Luigi Einaudi, *Principios de Hacienda Pública*, Madrid, Agilar, 1962, p. 156. (Énfasis añadido). Véase, Harold Groves, *op. cit.*, p. 241.

⁷⁴ Mauro Fasiani, *Principios de Ciencia de la Hacienda*, Madrid, Aguilar, 1962, p. 317.

reproductiva, aunque en todo caso, cualquier criterio impositivo se ajusta al fin del impuesto y al objetivo perseguido desde la clase gubernamental.

Abordamos en este párrafo el concepto de renta legalista, criterio que se encarga y nos permite definir a renta según lo dispuesto por la norma positiva de un estado, este criterio se desprende de dos matices; el primero y el más amplio, por carencia en la definición de renta cada soberanía fiscal entenderá en base a la movilidad de su marco jurídico-tributario lo que esta concepción refleja o reflejaría; la segunda y más reducida, a falta de unificación doctrinaria o jurisprudencial el concepto de renta recurre en última instancia a la norma de cada territorio fiscal y ella nos permitirá ubicarnos en base al dictamen de la ley, en consecuencia esta concepción de renta es de criterio formalista. Bajo ese umbral de movilidad fiscal, el presente concepto es el que más se ha adoptado en la mayoría de legislaciones impositivas, sobre todo en los regímenes tributarios, pero incluso no es despreciado por los sistemas fiscales más avanzados.

¿Cuáles son las características de este concepto? En primer lugar la base de este criterio es la norma, pero la misma no atribuye al concepto de renta una característica específica, sino que le otorga armadura jurídica abierta y es común que las legislaciones así lo permitan, esta característica es necesaria porque en el momento de determinarse el monto del impuesto a pagarse y el modo de su recaudación se requiere poder compensar en muchas ocasiones las debilidades de las administraciones tributarias para ejecutar ese proceso de manera eficaz y eficiente; además su uso rehúye a los estudios del concepto de renta emergidos desde la doctrina y más bien defiende lo codificado, sólo en esa ubicación puede atraer cualquier concepción de renta que más provecho le otorgue, es decir, el objeto fuerza del criterio legalista es la ley, antes que un componente doctrinario; su utilización se anexa con

rigor a la forma jurídica y sólo después ella se encargará de detraer (en un segundo momento) la riqueza privada.

En este sentido, debemos mencionar que únicamente luego de redactarse la norma se podrá especificar el momento de declararse gravable una riqueza particular; en esta concepción no importa el carácter subjetivo u objetivo del contribuyente, la fuente productora de riquezas, el producto derivado de aquella, el ingreso en un patrimonio, en este caso, lo que prima es la ley y será ella la encargada de configurar la renta. Razón de ello la gran mayoría de legislaciones observan idóneo este concepto para sus codificaciones tributarias, siendo adaptable en la realidad andina como lo han hecho Bolivia, Ecuador, Perú; porque de suyo han elegido este concepto, idea que más adelante se ahondará⁷⁵.

Cuando una jurisdicción tributaria introduce el criterio legalista se desprende de toda posición doctrinaria o en parte se desecha cada estudio atribuido a renta porque como derivamos de nuestro análisis no existe un concepto de renta *universal*, lo que ocasiona que tanto la ley y demás normativa catalogue imponible un ingreso en el “instante que legal y formalmente queda a disposición de los sujetos pasivos”⁷⁶, es decir, el estudio del concepto de renta es jurídico, y en consecuencia, desintegra o atenúa el análisis de los doctrinarios a ese término, lo que ha ocasionado incluso que se conciba como verdadero concepto de renta, empero desde nuestro análisis diríamos que es un salvoconducto óptimo de corte jurídico para evitar la disputa extensa y siempre inconclusa de los teóricos.

En este avance surge la interrogante ¿cuál es ese instante jurídico? Primero se debe aclarar que ese lapso existe y se adecúa en lo normativo, es decir, tiende a volverse

⁷⁵ Véase, Capítulo II, Subtema 2.3., p. 131.

⁷⁶ Vicente O. Díez, “Algunos aspectos de la adquisición de disponibilidad jurídica y económica como hecho generador del Impuesto sobre la Renta” en Susana Camila Navarrine, direc., *Derecho Tributario: doctrinas esenciales*, t. II, Buenos Aires, La Ley, 2010, p. 699.

discrecional, porque la ley fijará intrínsecamente y de manera abierta el instante que se declara gravable un ingreso privado, lo que produce a la vez inseguridad jurídica; pero en cambio añade seguridad política porque se obtiene un amplio espectro público para activar el poder coercitivo fiscal sobre el contribuyente. En la misma línea, este concepto se vuelve más servicial a los codificadores que a los estudiosos de renta, pero a la vez es dañino a los positivistas debido a que la ley es amplia y propensa a interpretaciones incluso de matiz dogmático, pero resulta supremamente útil a la clase dominante porque podrá movilizarse según la conveniencia coyuntural.

Para ejemplificar la idea anterior debemos considerar lo dispuesto en el concepto de renta ecuatoriana en donde consta el criterio legalista, su uso ha producido un efecto más perjudicial y en el considerando final de los posibles ítems de ingreso de renta, donde se permite al acreedor del impuesto un radio de acción fiscal extensa, es decir, como última seguridad para gravar una riqueza particular se fija como materia imponible “cualquier otro ingreso que perciban las sociedades y las personas naturales nacionales o extranjeras residentes en el Ecuador”⁷⁷; lo que nos demuestra que “en la legislación positiva resulta difícil que el concepto de renta elegido se lleve hasta sus consecuencias últimas”⁷⁸ porque su tratamiento se aleja de la posición de los analíticos en la materia tributaria.

En el avance de este examen investigativo, diremos, el criterio legalista se adhiere a la hermenéutica jurídica para develar en este caso lo que la norma funde y sólo en rara ocasión la ley podrá ayudarse de análisis doctrinales, pues, los considera demasiado abstractos. Con esa idea el presente concepto es el más usado y practicado en los territorios fiscales; asimismo, es el que más llama la atención a esas jurisdicciones, pero diremos a la par, resulta ser el más

⁷⁷ Ley de Régimen Tributario Interno, Registro Oficial Suplemento No. 463, 17 de Noviembre de 2004, artículo 8, numeral 10, Ecuador.

⁷⁸ Tulio Rosembuj, *El impuesto sobre la renta de las personas físicas*, Barcelona, PPU, 1992, p. 80.

nocivo porque recrimina y renuncia a los postulados económicos y financieros primarios, sólo los utiliza como medios de encauzamiento para gravar el ingreso particular, pero los desecha tan pronto como los utiliza, esto por intermedio de la propia ley.

Además abordamos la renta *in natura*, la cual se conoce como la retribución que aumenta en el sujeto pasivo su riqueza por “las ejecuciones de obra (en este término, entendido en plano económico, se incluyen además de los dependientes, los profesionales, los miembros de consejos de administración, etc.) además de un dinero, *in natura* (*Finge benefits*)”⁷⁹. De acuerdo con este criterio, es renta imponible *in natura* todo aporte que sin ser dinero produce un beneficio al contribuyente, pero ese beneficio no debe ser recibido por realizar actividades laborales, sino como beneficio de aquel, el cual una vez obtenido necesita ser medido en dinero, y además, debe poder comprobarse por parte de la Administración Fiscal que el acreedor tuvo la opción de elegirlo⁸⁰ frente a otra forma de pago, incentivo o retribución laboral.

La renta *in natura* se puede observar cuando el profesional (v. gr. abogado) además de las 8 horas diarias en su oficina desempeña otra ocupación laboral distinta a su carrera superior (cantante, deportista, actor, entre otras), esa actividad no profesional se puede realizar por gusto personal, habilidad humana o simple *hobby* ¿deben gravarse tales actividades? En la mayoría de ocasiones las mismas no llevan a cuentas un impuesto porque “el trabajo por cuenta propia no es gravable, incluso por la dificultad de determinación, se crea una distorsión”⁸¹ en cada persona o sociedad porque de proceder a gravárselas se frenaría la

⁷⁹ Cesare Cosciani, *op. cit.*, p. 547.

⁸⁰ Véase, Capítulo II, Subtema 2.3., p. 125.

⁸¹ Cesare Cosciani, *Ciencia de la...*, *op. cit.*, p. 551.

libertad de realizar actividades totalmente libres e independientes, incluso se atentaría al marco constitucional⁸².

Necesitamos en este caso de ciertos frenos y contrapesos para que esas actividades no repercutan sobre áreas sensibles de la economía, de tal suerte, incluso la libertad de elección, la recreación empírica o el ocio no se graven como justificativo de renta por la ansiedad de ingresos públicos, caso contrario se generarían problemas tributarios en la sociedad, creando bajas de contribuyentes para contar con más partícipes a la evasión, elusión e incremento acelerado de estudiosos en la materia de planificación tributaria⁸³.

Otro tipo de renta la cual no es en dinero, es el gravamen en cabeza del propietario de un bien inmueble cuando el mismo la utiliza en habitación, aunque antiguamente se gravó cada destino habitable por el impuesto *moneda de hogar*⁸⁴, hoy en día la consideración de renta en especie dada por algunos economistas del pasado puede acarrear efectos muy nocivos porque los dueños ven al inmueble más que como bien de renta, como bien de gasto⁸⁵ por todos los egresos que demanda su mantenimiento; aunque si se arrienda el inmueble a terceros ingresaría un rédito a su propietario y puede derivar una lectura distinta.

Si bien observamos cada criterio es útil para identificar a renta, hay conceptos “demasiado amplios y, en otros, en extremo limitados”⁸⁶, esto porque el rédito varía según el “ingreso *normal y periódico* de una economía, hasta considerar también [...] el simple saldo favorable de un patrimonio en un cierto período de tiempo, prescindiendo de su elemento de

⁸² Constitución de la República del Ecuador, Registro Oficial No. 449, 20 de octubre de 2008, artículo 66, Capítulo Sexto: Derechos de libertad, Ecuador.

⁸³ Materia novedosa en lo tributario, para su noción básica. Véase, Norberto Rivas Coronado y Samuel Vergara, *Planificación Tributaria: conceptos, teoría y factores a considerar*, Santiago, Magril Limitada, 2000, pp. 9–28.

⁸⁴ Véase, Adam Smith, *op. cit.*, pp. 745 y 746.

⁸⁵ Cesare Cosciani, *op. cit.*, p. 551.

⁸⁶ Gabriel Franco, *op. cit.*, p. 345.

regularidad o periodicidad”⁸⁷ o la sujeción del concepto en base a la ley o bien al disfrute de bienes y servicios, incluso su nexo con el consumo futuro o inmediato del contribuyente; derivamos que los componentes teóricos analizados pueden resultar a la hora de la verdad válidos sólo al teórico, al práctico le pueden resultar confusos por el ambiente de estudio del Derecho Tributario. La mejor salida para entender desde cualquier óptica la teoría es “examinar la hacienda del individuo como economía de gastos e ingresos, para indagar la procedencia de los recursos”⁸⁸ si se quisiera saber el origen de renta, ya sea desde el capital o el trabajo, esto con el afán de aplicar a la masa gravable cuantificada una tarifa fija o en espiral, según el contribuyente y la fuente de donde emane.

Definido desde cualquier realidad tributaria, el concepto de renta, debe reflejar o medir la verdadera capacidad contributiva del futuro deudor tributario⁸⁹, este índice se evaluará según la dificultad de los postulados económicos y jurídicos⁹⁰ propios de materia; en efecto, necesitamos de principios económicos para vislumbrar el camino idóneo de imposición y viabilizar de manera segura el quehacer tributario, sin esos postulados no se puede direccionar la potestad tributaria. Entre los enunciados con título de supremos constan:

- a) “La elección de las fuentes imponibles;
- b) Los efectos que la imposición puede producir en la economía nacional o individual, y
- c) La forma en que, jurídicamente o de hecho, se reparte la carga tributaria.”⁹¹

Respecto al literal a) el señalamiento de la fuente imponible representa el paso necesario, lógico y secuencial en la búsqueda de un tributo, porque al establecerse y señalarse sus características básicas, la misma sostendrá con su riqueza al impuesto y al gobierno estatal

⁸⁷ Manuel Matus, *Finanzas Públicas*, Santiago de Chile, Editorial Jurídica de Chile, 1964, pp. 175 y 176.

⁸⁸ Gabriel Franco, *op. cit.*, p. 346.

⁸⁹ Pero sólo se puede medir esa capacidad en las personas, en las sociedades es difícil comprobar por su actividad ejercida (de tipo comercial).

⁹⁰ Richard Musgrave y Peggy Musgrave, *op. cit.*, p. 352.

⁹¹ Manuel Matus, *op. cit.*, pp. 173 y 174.

en el ejercicio de su poder de imposición⁹² con miras a obtener apoyo financiero en los egresos públicos. De esta manera, de entre una de las tantas fuentes imponibles o base impositiva (renta, consumo o riqueza) de las que se puede servir el Estado para activar su poder tributario, renta desde su inclusión dentro del orbe tributario es considerada la fuente más vigorosa de ingresos económicos a los caudales monetarios gubernamentales.

En general, todos los conceptos de renta abordados en este punto si bien algunos fueron iniciales, otros en cambio modernos y evolucionados, evidencian el tramo que aún nos falta por recorrer ¿qué tan útiles pueden ser en la *neo* realidad tributaria? «Pregunta siempre vigente»; sin embargo, la respuesta dada por la presente matización conceptual atribuye a renta una tenaza robusta para que el impuesto pueda adecuarse al lazo de las Finanzas Públicas y al Derecho Tributario con singular adaptabilidad, cuyo acoplamiento, inmersión y argumentación dentro del presente desglose analítico se justifica por sí solo, no teniendo por ello la necesidad de realizar un apoyo tautológico innecesario.

1.3. Definición contable de renta.

Existen herramientas suplementarias y complementarias a la concepción de renta, estas ayudas instrumentales proceden de otras materias que clarifican su naturaleza, esencia y finalidad aplicativa; en consecuencia, la ayuda o retroalimentación de componentes teóricos de otras parcelas disciplinarias permiten el ajuste de tales auxilios en conjunción perfecta dentro de la rama tributaria, siendo necesario luego de ese acoplamiento macro incluirlas con inusual facilidad al Impuesto a la Renta. Una de las tantas ramas robustas de gran soporte analítico y práctico es la Contabilidad, materia que contiene especial conexión con el presente tema, por

⁹² *Ibid.*, p. 174.

cuanto en varios casos algunos términos se entrecruzan, alimentan y sostienen; de tal vínculo se permite obtener un tronco teórico–medular lo bastante importante en el aspecto tributario.

La Contabilidad es una materia instrumental que nos permite llevar “un registro ordenado, completo y en forma permanente de todas las transacciones”⁹³ ejecutadas por la persona o sociedad en cumplimiento de sus funciones personales, laborales o comerciales dentro del año natural, fiscal o económico, la fijación del tiempo tributario dependerá de su teorización o practicidad para dar respuesta a cada realidad, sin olvidar los objetivos fiscales trazados por la clase dirigente. Es decir, la Contabilidad tiene doble función en lo tributario: 1) clarifica las finanzas personales o corporativas y 2) brinda información a la Administración Tributaria sobre las operaciones económicas del sujeto pasivo obligado por ley a llevar contabilidad, la plataforma de datos o cifras contables tendrán importancia e interés fiscal según el plan tributario propuesto por el acreedor del impuesto.

Desde tal ciencia aplicativa se busca fomentar de manera preferible la imposición sobre la renta neta, la cual se obtiene al sumar y restar todo lo que el contribuyente recibe en el año fiscal (1 de enero a 31 de diciembre)⁹⁴, pero en las corporaciones ese período se trastoca porque la “legislación, en lugar de señalar el año natural, suele amoldarse al ejercicio económico de las empresas, siempre que este no coincida con aquél. [...] Entre los puntos de litigio del impuesto sobre la renta figura el de si ha de percibirse con arreglo al ejercicio contable que acaba de expirar o ateniéndose a los resultados del año en curso.”⁹⁵ Develando un impuesto a la renta con estructura cambiante, su forma tributaria se vislumbra cuando el tiempo y las exigencias determinen la moldura presentada a la sociedad por sus gestores

⁹³ David Andrade, dir., *Contabilidad Básica paso a paso*, Quito, Instituto Andino de Estudio Populares, 1999, p. 4.

⁹⁴ Harold Groves, *op. cit.*, p. 225.

⁹⁵ Gabriel Franco, *op. cit.*, p. 350.

(legisladores), cada mutación responde a los objetivos que se persigan con este espécimen del género tributo.

La forma de llevar el registro contable procederá en un inicio al medio físico o tecnológico en donde se asienten los ingresos–egresos (adición–resta) del contribuyente, en ese proceso será ingreso el efectivo o algún otro valor⁹⁶ medible monetariamente en cuenta del sujeto pasivo y será egreso si de su economía se sustraen valores parte de su riqueza que van a manos de terceras personas o entidades (privadas, mixtas o públicas); del resultado de aquella operación matemática se pueden obtener valores netos que previo a su cuantificación líquida necesitan ser equilibrados matemáticamente en relación a cada ingreso/costo y gasto para saber si existe remanente.

La forma de adicionar o sustraer los ingresos es posible por tres formas básicas, pero que no son las únicas: ingresos no gravados, deducciones y pérdidas sufridas. El primero, los ingresos no gravados “consiste(n) en ciertas cantidades recibidas por el contribuyente, pasadas por alto para los fines del impuesto [...] tales ingresos quedarán excluidos por determinadas razones legales sociales o de otra índole”⁹⁷, por ejemplo, están desgravadas las indemnizaciones laborales⁹⁸, el pago de daños y perjuicios en lo judicial⁹⁹ o los seguros¹⁰⁰ de

⁹⁶ Robert Anthony, *La contabilidad en la Administración de empresas: Textos y casos*, México D. F., Grupo Noriega, 1992, p. 66.

⁹⁷ Harold Groves, *op. cit.*, pp. 225 y 226.

⁹⁸ Siempre y cuando no sobrepasen del monto límite determinado “por el Código del Trabajo o por la Ley Orgánica de Servicio Civil y Carrera Administrativa y de Homologación de las Remuneraciones del Sector público [...]”. Véase, Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, Registro Oficial Suplemento No. 209, 8 de Junio de 2010, artículo 28, numeral 1, literal e), inciso 2°, Ecuador.

⁹⁹ En territorio ecuatoriano la ley tributaria no establece ese ingreso como imponible; sin embargo, en el año 2010 se produjo un interesante debate en torno a si era o no gravable en el caso por ejemplo de recibirse una cifra por Indemnización producto de un Daño Moral (cantidad entregada por el causante de ese daño con el afán de resarcir, restituir, subsanar el patrimonio moral del afectado), la polémica surgió por el monto de \$ 600 000 recibido por el presidente de la República Rafael Correa como compensación económica al daño moral sufrido desde una entidad financiera privada, las disputas fueron de toda índole: tributaria, social e incluso política. Nosotros dentro de lo tributario, debemos mencionar que en Ecuador la norma no establece esa cifra como gravable, empero, desde la fina línea del concepto de renta ecuatoriana y en arreglo a la preponderancia del

vida cobrados por el beneficiario, entre otros. Grandes debates se han formado en defensa o rechazo a esos ingresos, como también en el caso de si la cifra otorgada se da con el efecto de restituir el *pretium doloris*¹⁰¹, cantidad que puede o no ser incluida como materia imponible del Impuesto sobre la Renta.

La segunda forma según Harold Groves, son las deducciones y procede cuando se sustraen:

“los gastos cubiertos para lograr el ingreso: conceptos negativos que hay que compensar con los positivos para dar un total algebraico. Por regla general, son deducibles todos los gastos de negocio¹⁰² y los cubiertos en el ejercicio profesional¹⁰³ [...] Cómo regla general no son deducibles los gastos de subsistencia del contribuyente y la familia¹⁰⁴.”¹⁰⁵

La tercera forma de sumar y restar de manera contable, es descontar las pérdidas¹⁰⁶ ocasionadas por fuerza mayor o caso fortuito¹⁰⁷, las cuales pueden ir hacia años venideros

criterio *fuerza* defendido en nuestro territorio tenemos una visión diferente, la cual es antagónica a la que se aferró el Servicio de Rentas Internas (SRI).

Para defender nuestra conclusión es de vital soporte analizar la Ley Tributaria, la cual establece que la riqueza obtenida por una persona o sociedad debe sujetarse a un camino secuencial de comprobación de fuente ecuatoriana, lo que equivale a que el artefacto económico imputable a un sujeto se examine en cualquiera de las categorías de renta (servicios, utilidades, dividendos, regalías, entre otros) antes de desembarazarse del poder impositivo ecuatoriano, si no se adapta a cualquier tipo se contempla como “última” posibilidad una regla amplia y muy discrecional, esto es, la norma determina que si el ingreso no se ajusta en alguna de las otras tipologías de renta ecuatoriana se la puede considerar dentro de “cualquier otro ingreso que reciban las sociedades y las personas naturales nacionales o extranjeras residentes en el Ecuador”. Véase, Ley de Régimen Tributario Interno, Registro Oficial Suplemento No. 463, 17 de Noviembre de 2004, artículo 8, numeral 10, Ecuador.

Bajo ese criterio o regla “planeada”, las Indemnizaciones por Daño Moral deben catalogarse imponibles y más aún, si el monto entregado es generado en Ecuador. Esa pequeña “libertad” en la norma abre la puerta para incluir riquezas *esporádicas*, en donde no interesa saber si su fuente es *durable* o si la riqueza es *permanente*, *periódica* o *constante*, basta que sea declarada ingreso debe ser *gravada* por el acreedor del impuesto. Bajo esa idea la ley nos transporta al terreno de la renta *financiera*, concepto de renta que se maquilla de forma hábil en nuestra legislación y se utiliza según la conveniencia, fines y servidumbre de la Administración Fiscal previa verificación de quienes sean los actores entroncados en una “disputa” administrativa o judicial.

¹⁰⁰ *Ibid.*, artículo 9, numeral 16, Ecuador. Sin embargo, están gravadas las indemnizaciones en la parte correspondiente al lucro cesante.

¹⁰¹ Daño sufrido por una persona en su patrimonio anatómico.

¹⁰² Pago de salarios, amortización de capital, alquileres, intereses e impuestos pagados, entre otros.

¹⁰³ Uso de automóviles (aunque otros pensadores han derivado que el utilizarse, por ejemplo, el vehículo de la empresa, representa un beneficio adicional), publicaciones periódicas u obras especializadas, asistencia a eventos académicos internos o internacionales.

¹⁰⁴ Salarios del chofer o ama de llaves, sostenimiento de la casa, gastos por hospedaje, entre otros.

¹⁰⁵ Harold Groves, *op. cit.*, p. 227.

¹⁰⁶ Ley de Régimen Tributario Interno, Registro Oficial Suplemento No. 463, 17 de Noviembre de 2004, artículo 11, Ecuador.

(adelante →) o a posteriores (atrás ←). Varias pueden ser las clases de pérdida: inundaciones, deudas incobrables, accidentes laborales, robos, entre otros; en todo caso, para calcular la renta anual existen dos herramientas contables: *contabilidad incrementada* o al *contado*; la primera, permite unir los ingresos y egresos en el lapso de tiempo en que se efectuaron; la segunda, posibilita establecer el período en que se satisface el pago¹⁰⁸.

En este punto abordamos algunos términos contables de vital efecto en el aspecto tributario, los cuales no son los únicos, pero pretender ejecutar un análisis integral de todas esas herramientas de fiscalización económica implicaría el tener que realizar otra investigación académica independiente de la aquí abordada, bajo ese cierre de acción, destacamos el concepto *amortización* (o *consolidación*), término de función directa con el presente tema, porque al implantarse el impuesto a la renta dentro de un universo tributario produce como efecto natural la regresión en el precio inicialmente poseído por un bien de esencia intangible¹⁰⁹; mientras, en los de naturaleza tangible se habla de *depreciación*.

En el primer caso, la *amortización* se origina cuando “el impuesto grava al rédito de un capital invertido establemente en la propiedad [...] Este fenómeno se produce para todos los impuestos que graven de forma duradera los réditos de las capitales establemente invertidos en las propiedades inmobiliarias y mobiliarias”¹¹⁰ cuyo dueño es el contribuyente. En este sentido, para amortiguar ese fenómeno habitual se invoca la presencia del legislador o administrador tributario cuando por medio de la ley¹¹¹ o de circulares¹¹² en su orden, fijen el

¹⁰⁷ Véase, *Ibid.*, artículo 10, numeral 5, Ecuador. En concordancia con el Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, Registro Oficial Suplemento No. 209, 8 de Junio de 2010, artículo 28, numeral 8, literales a), b) y c), Ecuador.

¹⁰⁸ Harold Groves, *op. cit.*, p. 229.

¹⁰⁹ Pero además puede provocarse ese efecto sobre los bienes corporales (cuando el impuesto por su acción detrae progresivamente el capital invertido o poseído en un inicio por el bien o las rentas derivadas de este).

¹¹⁰ Benvenuto Griziotti, *op. cit.*, pp. 94 y 95.

¹¹¹ La amortización “procede conforme la naturaleza de los bienes, a la duración de su vida útil, a la corrección monetaria, y a la técnica contable, así como los que se conceden por obsolescencia y otros casos [...]”. Véase,

tanto por ciento de amortización que sufrirá el bien y que puede deducirse al momento del pago del impuesto según el objeto afectado (intangible / tangible: mobiliario e inmobiliario); además, para que proceda la *consolidación* se necesita que: 1) el gravamen sea duradero; y, 2) recaiga sobre el capital o sobre la renta de un capital de inversión fija, lo contrario a la amortización es la *capitalización*¹¹³.

Un ejemplo de este tipo, se da cuando la Compañía X compra un avión de carga para abrir nuevos mercados en la venta de sus productos, el desembolso utilizado para adquirir el medio de transporte no será deducible en el año de la compra, porque aún la depreciación¹¹⁴ no se puede realizar o no es posible que se ejecute la amortización, la misma es medible en un espacio temporal mínimo de 12 meses a la compra, por lo tanto, podrá deducirse el monto amortizado según lo establecido por la norma al año siguiente o más de tiempo.

La *depreciación*¹¹⁵ se cumple en un activo fijo (instalaciones de una empresa, avión); en cambio, la amortización¹¹⁶ en un activo intangible¹¹⁷ (gastos por un programa de

Ley de Régimen Tributario Interno, Registro Oficial Suplemento No. 463, 17 de Noviembre de 2004, artículo 10, numeral 7, Ecuador. Por ejemplo, la amortización de inversiones se hace por “un plazo de 5 años, en razón del veinte por ciento (20%) anual.” *Ibid.*, artículo 12, inciso 3°, Ecuador.

¹¹² Para las sociedades que mantenían contratos de participación para explorar y explotar hidrocarburos y explotación de petróleo crudo y exploración adicional de campos marginales, se estableció la forma de amortizar la inversión de producción. Véase, Circular No. NAC-DGECCGC09-00003, Registro Oficial No. 568, 13 de Abril de 2009. En la actualidad se regula la amortización y depreciación de la actividad petrolera en un solo artículo. Véase, Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, Registro Oficial Suplemento No. 209, 8 de Junio de 2010, artículo 28, numeral 14, numerales 1, 2 y 3, Ecuador.

¹¹³ Benvenuto Griziotti, *op. cit.*, p. 95.

¹¹⁴ Cuando nos referimos con este término, hablamos sobre la pérdida del valor que anualmente sufre un bien corpóreo o incorpóreo, aunque con mayor aplicación al primero; de acuerdo a la materia contable la depreciación y amortización son utilizados como similares (la diferencia radica en el activo y en el pasivo, respectivamente).

¹¹⁵ La depreciación –incluso la amortización– en el caso de “la adquisición de maquinarias, equipos y tecnologías destinadas a la implementación de mecanismos de producción más limpia, a mecanismos de generación de energía de fuente renovable (solar, eólica o similares) o la reducción del impacto ambiental de la actividad productiva, y la reducción de emisiones de gases de efecto invernadero, se deducirán con el 100% adicional, siempre que tales adquisiciones no sean necesarias para cumplir con lo dispuesto por la autoridad ambiental competente para reducir el impacto o como requisito o condición para la expedición de la licencia ambiental, ficha o permiso [...]”. Véase, Ley de Régimen Tributario Interno, Registro Oficial Suplemento No. 463, 17 de Noviembre de 2004, artículo 10, numeral 7, inciso 2°, Ecuador.

¹¹⁶ Véase, Gabriel Franco, *op. cit.*, p. 349. Sobre la amortización establece que la misma “plantea problemas muy difíciles. La duración de la maquinaria se prolonga o se acorta con arreglo al volumen de la producción y al sesgo de la coyuntura.”

computador, licencia de software para el funcionamiento del avión o la maquinaria) o incluso esta última, puede ser de tipo diferida (pago por adelantado correspondiente a un servicio, pago por mantenimiento técnico al avión luego de vuelos internacionales); en todo caso, cualquier gasto sujeto a deducción en esos posibles acontecimientos dependerá del activo que se trate y de si el esquema tributario permite esa sustracción.

En la misma línea, para definir con la ayuda de la Contabilidad la renta nos encontramos con un amplio abanico de posibilidades, las cuales son más aplicables al ámbito societario, pero no menos importante en las personas; además, en el entramado tributario los conceptos ayudan de manera primordial aunque su aplicación es en extremo voluble, considérese el soporte brindado por las directrices NEC¹¹⁸, NIC¹¹⁹ y NIIF¹²⁰, reglas de manejo contable y de raíz importante en el aspecto tributario, no obstante, en varias ocasiones son catalogadas sin una razón lógica como “inservibles” o “inaplicables”.

La aplicación de cada una de estas herramientas dependerá de quien las active o ejecute, si deseamos una idea prudente de cómo es su camino lógico de concreción, diremos, cuando las NEC no pronostiquen alguna posibilidad contable a la realidad ecuatoriana entran en escena las NIC¹²¹ o también las NIIF se pueden aplicar de manera inmediata en el contribuyente de naturaleza corporativa, por ejemplo, para revelar información de la situación

¹¹⁷ Véase, Norberto Campagnale, *et al.*, *El impacto de la tributación sobre las operaciones internacionales*, Buenos Aires, La Ley, 2000, p. 361. Obra en donde se define a intangible como “el conjunto de facultades o derechos que la ley concede al autor o creador de [...] procedimientos de aplicación industrial, o distintivos o marcas comerciales, para gozar de su explotación económica exclusiva [...]”. Además, sobre los activos intangibles y como se producen, revítese el estudio hecho por la OCDE: *Directrices aplicables en materia de Precios de Transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias*, Capítulos VI y VII, pp. VI-1–VII-13, al referirse a activo intangible se menciona, son “los derechos de utilización de activos industriales tales como las patentes, marcas de fábrica, nombres comerciales, dibujos o modelos. Asimismo, comprende la propiedad literaria y artística y la propiedad intelectual como el ‘know-how’ y los secretos mercantiles.”

¹¹⁸ Normas Ecuatorianas de Contabilidad.

¹¹⁹ Normas Internacionales de Contabilidad.

¹²⁰ Normas Internacionales de Información Financiera.

¹²¹ Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, Registro Oficial Suplemento No. 209, 8 de Junio de 2010, artículo 39, Ecuador.

financiera y resultados¹²² de partes relacionadas, estados financieros, concepción de criterios básicos utilizados, costos de reposición, modelo de revaluación¹²³, entre otros.

Los estados que mantienen deficiencia en su sistema contable deben acoplar, unificar e implementar dentro de sus territorios las reglas de Contabilidad con *ranking* supraestatal, porque su crecimiento en esfera internacional demuestra su importancia y desarrollo; además, si las soberanías fiscales en vista de la creciente globalización económica buscan atraer mayor inversión pública y privada necesitan integrar de manera urgente los postulados contables postfrontera, porque los mismos han respondido de manera favorable a tales objetivos. Sobre todo su aplicación debe ser considerada por los países que utilizan preceptos contables y de efecto tributario¹²⁴, pero el posible problema en su utilización es que no pueden responder a cada realidad, pudiendo agotar la producción de renta o atacar incluso la economía de un país.

Es curioso encontrar que esas herramientas son utilizadas de manera indiscriminada, en un inicio sirven para descubrir la verdad contable de la persona y de la corporación en relación a las riquezas obtenidas, esto con el objetivo de poder establecer si ese ingreso se clasifica como *imponible*; en cambio, en otras ocasiones su uso puede responder a los vaivenes de la Administración en su ansiedad de recursos, mas no a un fin legítimo o a un criterio unívoco. Algunas veces, se aglutinan todas en un caso en particular y en otras ocasiones se desechan por no responder al “caso” tributario.

En síntesis, podemos definir desde la contabilidad a renta, como la riqueza obtenida por la persona o sociedad dentro de sus actividades económicas, empresariales o sociales y que previo a su cuantificación se necesita restar los valores establecidos y permitidos dentro

¹²² Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF, parte 2), 2010, 1.- Objetivo.

¹²³ Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF, parte 6), 2010.

¹²⁴ Aunque deben ser tomadas con pinzas en su aplicación, porque normas foráneas o incluso entes externos (como el IASB: International Accounting Standards Board: Junta de Normas Internacionales de Contabilidad, ente privado que puede direccionar lo público) pueden conducir o regular la contabilidad y tributación interna del país.

del procedimiento fiscal para establecer como segundo efecto el beneficio, rentabilidad o ingreso neto obtenido por el contribuyente, es decir, lo que se busca es depurar y cuantificar el monto líquido alcanzado e imputable al sujeto pasivo, siendo esta cifra la renta neta o renta contable.

1.4. Noción jurídica de renta.

1.4.1. Noción jurídica de renta–producto.

Justificar la introducción de renta como riqueza idónea de imposición en un entramado jurídico, hace que los estudiosos sobre el tema envíen desde su seno ideas fuerza para una óptima argumentación, esto parecería ser fácil pero al abarcarla “desaparece la pretendida facilidad y tirios y troyanos, economista y simples mortales, demuestran una perplejidad, por más que se escuden con definiciones de una fraseología vaga y oscura, como observa Fisher”¹²⁵, lo que convierte en complejo la presente temática.

En lo que respecta al concepto renta–producto, podemos manifestar que ha sido estudiada por economistas, financistas, tributaristas y una gama no minúscula de personas deseosas de su comprensión, este componente teórico busca distinguir entre el capital (o patrimonio) y la renta, es decir, diferenciar entre “causa–efecto, fuente–producto”¹²⁶, acción–resultado. La *causa* es el capital y su *efecto* es la renta, el primero se asocia con “toda riqueza corporal o incorporeal y durable, capaz de producir una utilidad a su titular, mientras que *renta*

¹²⁵ Eduardo Riofrío Villagómez, *op. cit.*, p. 93.

¹²⁶ Eleonora Lozano, “Concepción del rédito de enriquecimiento como hecho imponible del impuesto de renta: una perspectiva de derecho comparado”, en *El impuesto sobre la renta en el derecho comparado: Reflexiones para Colombia*, Bogotá, ICDT, 2008, p. 4.

es la utilidad (o ‘riqueza nueva’) que se obtiene del capital”¹²⁷; por ende, la *acción* es el capital – cuyo *resultado* es la renta. Cabe hacer notar que al accionarse la fuente existen probabilidades altas que se genere como resultado probable un producto (renta), aunque “a menudo, esta nueva riqueza es gravable no cuando se produce, sino cuando se realiza, es decir, cuando existe una separación de la fuente productiva (venta, permuta, etc.)”¹²⁸.

El “*capital o patrimonio* tiene, por lo tanto, la potencialidad de generar unos ingresos (monetario y en especie) así como la realización de unos gastos (v. g. en factores de producción tales como capital humano)”¹²⁹, los cuales se analizan en conjunto por ser parte inseparable de este concepto, si se los desatiende pueden afectar la fuente generadora de renta, entra entonces en escena el equilibrio entre ingresos conseguidos y egresos necesarios.

Debemos mencionar que el manantial generador de la riqueza necesita permanecer *inalterado* para seguir produciendo renta; por ende, el elemento característico de ese motor de ingresos es su naturaleza *productiva y durable*¹³⁰, con esa duplicidad de condición puede acrecentarse pero no disminuir, de lo contrario, al acontecer tal suceso se atacaría la fluidez de réditos al titular; flujo de riqueza que “es el ‘producto’ neto y periódico que se extrae de la fuente capaz de producirlo y reproducirlo”¹³¹. Para darle cifras a ese producto resultante se debe descubrir la “diferencia entre ingresos obtenidos y aquellos gastos necesarios para mantener el capital en su cuantía inicial y en las mismas condiciones productivas”¹³², si de la operación algebraica entre lo positivo (ingresos) menos lo negativo (egresos) existe riqueza, la misma será un monto líquido listo a soportar el impuesto.

¹²⁷ Héctor Villegas, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, t. II, Buenos Aires, Depalma, 1984, 3ª ed., p. 1.

¹²⁸ Cesare Cosciani, *op. cit.*, p. 543.

¹²⁹ Eleonora Lozano, *op. cit.*, p. 4.

¹³⁰ Héctor Villegas, *op. cit.*, t. II, p. 1.

¹³¹ *Ibid.*, p. 1.

¹³² Eleonora Lozano, *op. cit.*, p. 4.

Si buscamos en la naturaleza la comparación de este concepto, diríamos “el capital se asemejaría a un árbol y la renta a los frutos que dicho árbol produce”¹³³, frutos que están al completo disfrute de su propietario, pero también, al provecho del ente tributario en relación del deudor fiscal para aplicar la tarifa acorde a su calidad de contribuyente; aunque el presente “concepto de renta no se considera [...] hoy prevalente como índice idóneo para medir la capacidad contributiva del sujeto”¹³⁴ por su desprecio a las riquezas eventuales. Si se lo aplica en un entramado normativo revela falta de desarrollo de la Administración Tributaria por no sujetarse jurídica y administrativamente a un proceso tributario e impositivo más exigente para gravar las rentas tituladas de *complejas* y *anómalas* (réditos no clásicos).

Es necesario aclarar, al lector, que la presente teoría es de misma esencia de la *teoría de las fuentes, renta fuente, renta económica o cuentas de explotación y renta producida*¹³⁵, lo único que cambia es la forma de su *denominación* o su *título* teórico, en el fondo todas las denominaciones son iguales; por ello, sigue existiendo la condicional *si y sólo si* la renta es *constante* en su periodicidad se considera base imponible para solventar el gravamen, caso contrario, se la despoja del impuesto aun cuando esa riqueza incremente el poder adquisitivo y/o la capacidad contributiva del sujeto pasivo en un determinado período.

Así, “no entran a renta gravable de un sujeto los rendimientos redistribuidos (es decir, los que afluyen a él sin una aportación a la producción, pero a cargo de otro sujeto), ni los incrementos patrimoniales y las plusvalías patrimoniales”¹³⁶, por lo cual, si la renta no se produce por la persona en un período predeterminado como considerable para su obtención y si no posee *constancia* en su generación o al menos dualidad en su flujo dentro de un lapso

¹³³ Héctor Villegas. *op. cit.*, t. II, p. 1.

¹³⁴ Cesare Cosciani, *op. cit.*, p. 544.

¹³⁵ Véase, Capítulo I, Subtema 1.2., p. 22.

¹³⁶ Cesare Cosciani, *op. cit.*, pp. 542 y 543.

hacia el sujeto pasivo, ese artefacto económico por su *inconstancia* no se acopla al concepto de renta–producto, quedando de tal forma desgravada y liberada del impuesto.

El concepto renta–producto se vincula con un “flujo o afluencia”¹³⁷, teoría del flujo (*flow*) asociada a una secuencia cinematográfica¹³⁸, la cual se proyecta en el contribuyente y en la Administración Tributaria de forma continua y durable, bajo ese prisma, el capital es el motor del flujo, si éste no funciona no habrá réditos; por ende, si se lo activa se obtienen riquezas que se catalogan como renta imponible, esta última entendida como “un flujo periódico de dinero o mercaderías y servicios, sin disminución o desmejora del capital.”¹³⁹

Es decir, la rentabilidad en ojos de la teoría en estudio necesita también de la *constancia e inalterabilidad* de la fuente productora para ser sus frutos declarados gravables, debemos añadir dentro del presente concepto el aporte de Fisher con la renta de servicios¹⁴⁰, aunque los detractores consideran ese aporte válido únicamente a la psicología o de didáctica sólo en lo popular, porque se bate en criterios objetivos y subjetivos¹⁴¹, más no en repuesta a la realidad práctica, debates teóricos que permanecen inconclusos, pero además su estudio es importante porque la teoría del producto aparte de dar entendimiento al concepto de renta, generó el criterio de sujeción tributaria denominado de fuente o de territorialidad.

La teoría de la *renta fuente* “representa una consecuencia natural de la devolución al contribuyente de los frutos, tanto de una actividad, como de una inversión de capital. Por el contrario, la etimología de [...] (este concepto) no es conciliable con lo que el contribuyente ingresa sin efectos de restitución¹⁴² [...] (porque la renta–producto para poder gravar cada

¹³⁷ Eduardo Riofrío Villagómez, *op. cit.*, p. 94.

¹³⁸ Véase, Mauro Fasiani, *op. cit.*, p. 315.

¹³⁹ Eduardo Riofrío Villagómez, *op. cit.*, p. 94.

¹⁴⁰ Véase, Capítulo I, Subtema 1.2., p. 28.

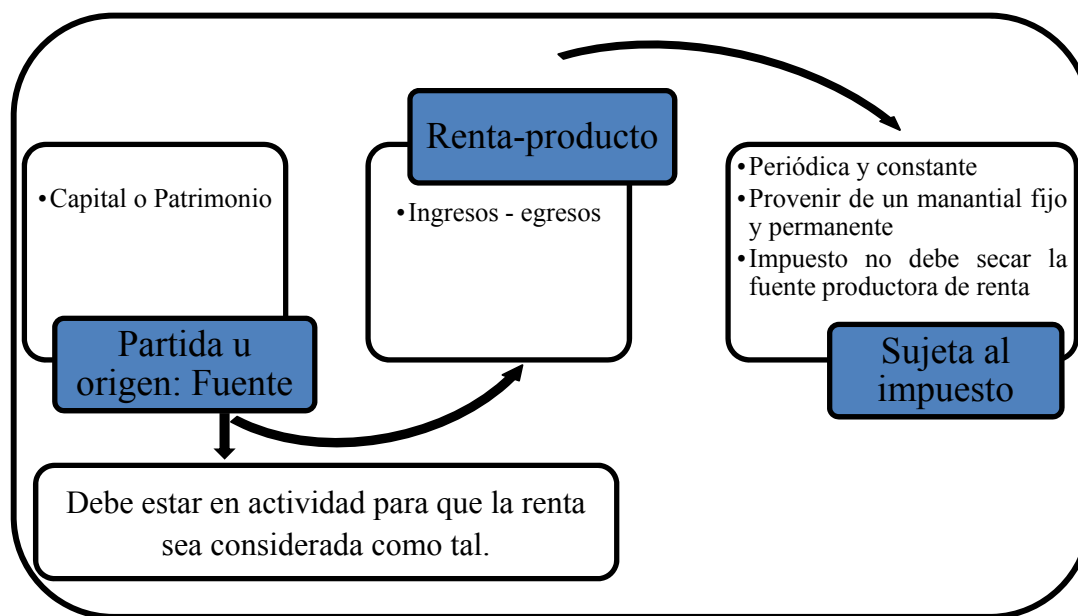
¹⁴¹ Eduardo Riofrío Villagómez, *op. cit.*, p. 95.

¹⁴² Nótese que la palabra concuerda con los términos del idioma inglés, portugués, italiano, español. Véase, Capítulo I, Subtema 1.2., p. 20.

ingreso exige que el mismo sea periódico y constante en su obtención), o sea, cada *income* en poder del sujeto”¹⁴³ pasivo debe ser *permanente* para sufrir el impuesto, lo cual lejos de ser condición cerrada ayudó a abrir camino al poder tributario en un inicio, pero hoy su defensa produce más detractores que militantes, por el freno reactivo en su desarrollo.

El concepto de *renta económica* prioriza la *periodicidad* o *afluencia* de los ingresos, más el *dinamismo* en la fuente para catalogar un ingreso como gravable. Además, la movilidad ejercida o fuerza de empuje en la fuente debe ser externa y capaz de producir réditos, en el ejemplo de Héctor Villegas, se debe cuidar el árbol para que produzca frutos y aun cuando ellos emerjan por la facticidad del entorno, los mismos no serían renta o sin existir una planificación se obtienen frutos, aquellos quedarían al amparo del contribuyente y no sujetos a imposición, aunque representen incremento económico y/o contributivo del administrado.

Su esquema lo sintetizamos en el siguiente cuadro:



Gráfica 2. Renta-producto.

Investigador: Jorge Chuquimarca

Fuente: Propia, desarrollada luego de analizar la doctrina citada.

¹⁴³ Pasquale Pistone, *op. cit.*, p. 29.

De lo analizado, en el presente concepto de renta no ingresaría el dinero, por ejemplo, dado en forma gratuita por un pariente, la pensión a un ex combatiente de guerra, el reconocimiento al mérito con dinero, entre otros; los mismos no se consideran gravables porque inexisten su producción¹⁴⁴ de manera *periódica*; por ende, dentro de esta teoría se necesita que cada dinero, riqueza o ingreso fluya de forma *constante y periódica* en cabeza del contribuyente para ser declarada renta gravable, caso contrario, si no tiene tales características se liberan del impuesto, develando reducción y atrofiamiento de la materia imponible.

Las indemnizaciones (judiciales o laborales entre las más conocidas) para citar un caso, tampoco entrarían a gravarse bajo este criterio de renta, aunque las mismas produzcan acrecentamiento de capacidad contributiva del deudor tributario quedan liberadas del impuesto por la *anomalía e inconstancia* en su obtención. Casos tributarios que nos demuestran la carencia e ineptitud que en la actualidad la presente teoría nos brinda, suceso acontecido además por el descompás de muchas agencias tributarias a las nuevas exigencias de la sistemática fiscal presenta; si bien el concepto renta–producto es utilizado de manera rasante en un mosaico conjunto impositivo su mantenimiento obedece al remendado desarrollo que las administraciones fiscales no logran clarificar por su declinante entender a los nuevos tópicos tributarios, lo que retrotrae los avances de la materia en la renta imponible.

1.4.2. Noción jurídica de renta–incremento.

La segunda teoría conocida como *renta–incremento*, *renta ingreso*, *teoría del incremento patrimonial neto más consumo* o *renta financiera*¹⁴⁵, concibe a renta como la totalidad de ingresos que aumentan el patrimonio del contribuyente, aquí el concepto de renta

¹⁴⁴ Cesare Cosciani, *op. cit.*, p. 544.

¹⁴⁵ Véase, Capítulo I, Subtema 1.2., p. 26.

es más extenso respecto de la *renta-producto*, porque se conforma de ingresos periódicos e incluso de los *imprevistos*: donaciones, herencias, legados¹⁴⁶, ganancias de capital, plusvalías, loterías, entre otros; abarca también, la riqueza derivada desde terceros (teoría de renta llamada el *flujo de riqueza* hacia el contribuyente), criterios impensables en la *renta-producto*.

La diferencia respecto a la *teoría de las fuentes*, la cual cataloga a renta como el producto derivado de la adición de los resultados monetarios o utilidades emergidas del capital de forma *continua, permanente y estable*, menos los gastos para la manutención de esa fuente; es que, aparte de conseguir más ingresos a las arcas públicas permite el ensanche de la masa imponible y como efecto normal presiona al desarrollo del concepto de renta. En esta segunda teoría se mira desde una visión fotográfica¹⁴⁷, es decir, la imagen económica enseña a la administración tributaria el total de ingresos y egresos en el patrimonio del contribuyente, de su examen con relación al tiempo o períodos de tiempo se sabrá con su balance si existe una cifra remanente o aumento en el patrimonio del sujeto pasivo, la cantidad de ser positiva se considera renta que satisface el impuesto, a su vez, también se consideran los bienes consumidos¹⁴⁸ o se puede restar el monto ahorrado en el período de su cobro.

En este agrupar de renta se “incluye no sólo los rendimientos obtenidos por el sujeto y las plusvalías patrimoniales, sino también, todo incremento de patrimonio cualquiera que sea el título que lo origine (venta, herencia, donación, etc.)”¹⁴⁹. El patrimonio, conocido por el conjunto de bienes y derechos que el contribuyente posee en uno de los tantos períodos de su

¹⁴⁶ Se puede crear un impuesto que englobe estos tres tipos de bienes. Véase, Ley de Régimen Tributario Interno, Registro Oficial Suplemento No. 209, 8 de Junio de 2010, artículo 36, literal d), Ecuador. Véase además, Cesare Cosciani, *op. cit.*, p. 545. Sobre este punto señala, es “necesario que las plusvalías y minusvalías del bien se consideren gravables no el momento en que se producen, sino en que son definitivas en su realización. Y se ha realizado cuando sale el bien del patrimonio del sujeto por venta, permuta, donación, sucesión, u otro acto análogo.”

¹⁴⁷ Véase, Mauro Fasiani, *op. cit.*, p. 315.

¹⁴⁸ Héctor Villegas. *op. cit.*, t. II, p. 2.

¹⁴⁹ Cesare Cosciani, *op. cit.*, p. 544.

vida, que no puede coincidir con el año fiscal pero que necesariamente debe acoplarse a este último, es de trascendencia vital por cuanto es el termómetro que medirá la cantidad de renta aumentada en relación del sujeto pasivo señalado por ley como contribuyente.

Bajo la presente teoría, fuente y fruto son renta, y se puede cuantificar ese rédito mediante la comparación con el factor tiempo (incluso de años anteriores) y sobre factores equiparables de medición a ese patrimonio (sujetos con igual ingreso), la cual una vez singularizada, se debe medir para saber si es una riqueza catalogada desde el aspecto tributario idónea para satisfacer el impuesto. Debemos agregar que este concepto de renta es el más vistoso a la administración fiscal porque no encuentra trabas gubernamentales en su implementación, pero puede hallar frenos sociales por observarse injusto, pero desde la exigencia del impuesto, el mismo se activa de forma plena en los contribuyentes con grandes riquezas; además esta teoría se acopla con idoneidad perfecta al principio de equidad contemplada por el impuesto, porque grava la correcta capacidad contributiva de un sujeto pasivo, no obstante, si no existe un concordato fiscal previo al deudor fiscal le resulta desagradable tal detracción.

La *actividad* de la fuente contrario a la teoría del *producto* no es importante o la *periodicidad* del ingreso es vital para ser considerado renta, basta que sea considerado riqueza y que *aumente el patrimonio* del contribuyente ingresa en la noción de renta–incremento, por ende, se considera imponible. El presente concepto fue hace tiempo atrás “–teorizado por Von Schanz¹⁵⁰ y perfeccionado junto a Haig¹⁵¹ y Simons¹⁵²– (los cuales) han contribuido a una

¹⁵⁰ Véase, Gabriel Franco, *op. cit.*, p. 345. Sobre Von Schanz señala que concibe a renta: “desde el punto de vista fiscal. Como el acrecentamiento patrimonial neto que tienen lugar durante un cierto período, incluyendo ciertos usos y prestaciones valorables en dinero”; renta en la cual no se debe gastar el patrimonio y el ingreso económico no debe provenir de fuentes secundarias (recursos ajenos al contribuyente, luego esta idea evolucionará).

¹⁵¹ Haig añade al concepto de Von Schanz el poder económico del contribuyente, el cual se puede medir en dos períodos de tiempo. Véase, Robert M. Haig, *op. cit.*, p. 7.

absoluta expansión del concepto de la renta, hasta que algunos han llegado al punto de considerar como renta todo¹⁵³ y, simplemente lo que el legislador en un momento considere como tal.”¹⁵⁴ Lo que ocasiona una sobre utilización legislativa o el acoplamiento de renta a una simple formalidad jurídica, que a falta de rigor tributario se siente capaz de solventar los vaivenes requeridos por urgencias impositivas, financieras e incluso convulsiones políticas.

Este concepto integra sólidos fundamentos en el avance de renta, porque se forma como materia imponible *amplia* gracias al estudio teórico de Von Schanz (la capacidad contributiva del sujeto pasivo se mide por medio del patrimonio), más la práctica de Haig (el flujo de riqueza neta se tasa por la bipolaridad del tiempo) y el examen de Simons (la renta se anexa al consumo); criterios necesarios y útiles que sirvieron para revelar un enérgico concepto contra la utilización tradicional y sumisa de la concepción renta–producto.

Este nuevo dogma tributario quebró la clásica línea de varios pensadores, que sumado a la acción financiera del Estado proporcionó una sólida base de ingresos a las naciones en aras de solventar su necesidad de recursos, pues, el mismo “es el más conforme al principio de capacidad contributiva”¹⁵⁵ por considerar el total del patrimonio como resorte de medición de renta, pero este teorema resulta aplicable sólo en las personas, el mismo no se ajusta de forma correcta en las corporaciones por la naturaleza propia de este último tipo de contribuyentes¹⁵⁶.

La variable del *gasto* o *consumo* acoplada en este concepto se debe vincular a la idea de los bienes no destinados al consumo externo, sino creados o generados por la persona en beneficio propio. Supóngase el trabajo manual realizado para confeccionar un mueble y no

¹⁵² Simons suma a la idea de Von Schanz el concepto del consumo como elemento a ser tomado en cuenta dentro de renta. Véase, Richard Goode, *El impuesto sobre la renta*, Madrid, Fábrica Nacional de Moneda y Timbre, 1973, pp. 10 y ss. Renta (obtenida)= ([consumo del año + riqueza al final del año] – [riqueza poseída al principio del año]). Véase además, Cesare Cosciani, *op. cit.*, p. 547.

¹⁵³ Como el caso del *Fringe Benefits Tax*.

¹⁵⁴ Pasquale Pistone, *op. cit.*, p. 34.

¹⁵⁵ Cesare Cosciani, *op. cit.*, p. 546.

¹⁵⁶ Véase, Capítulo II, Subtema 2.1., punto 2.1.5., p. 104.

pagar un ebanista o la tarea de construir una guitarra y no pagar un luthier ¿se consideran renta esos productos?; o desde otra orilla, la persona que vende su fuerza de trabajo o un producto cualquiera en el mercado ¿producen un ingreso gravado? En este caso “la producción propia se considera renta. En efecto, en la agricultura, se considera como ingreso la producción bruta vendible y no la vendida”¹⁵⁷; en este sentido para Simons, la renta es la misma aunque varía de tonalidad, naturaleza o forma, por lo tanto, todo es imponible.

Renta en consecuencia se liga a cualquier ingreso económico sobre el patrimonio del contribuyente, el *quantum* de riqueza se produce dentro del tiempo tributario determinado por la Administración Fiscal como estimable para su provocación, cuya medición puede revelar un posible acrecentamiento patrimonial en el sujeto pasivo, rédito susceptible de determinarse gracias al balance ingresos *versus* egresos; para ese fin se pueden sumar “los aumentos patrimoniales a título gratuito (*mortis causa*¹⁵⁸ o *inter vivos*) [...], llegando incluso a suprimirse el impuesto sobre las sucesiones o de ganancias ocasionales, dependiendo de la legislación tributaria”¹⁵⁹ donde se implante, por ejemplo, en otros casos impositivos se puede gravar las ganancias que sean producto del giro ocasional de un negocio con fines fiscales o extrafiscales; en el primer caso, comprobar si la enajenación de acciones produce aumento del patrimonio en el contribuyente; en el segundo caso, frenar su posible especulación.

Para obtener la renta en esta teoría –Héctor Villegas siguiendo la línea de John Due señala que– se deben considerar los siguientes puntos básicos:

“a) el monto total percibido de terceros durante el período, menos los gastos necesarios¹⁶⁰ para la obtención de esa suma; b) el valor de la actividad de consumo de la persona; c) el incremento en el

¹⁵⁷ Cesare Cosciani, *op. cit.*, p. 550.

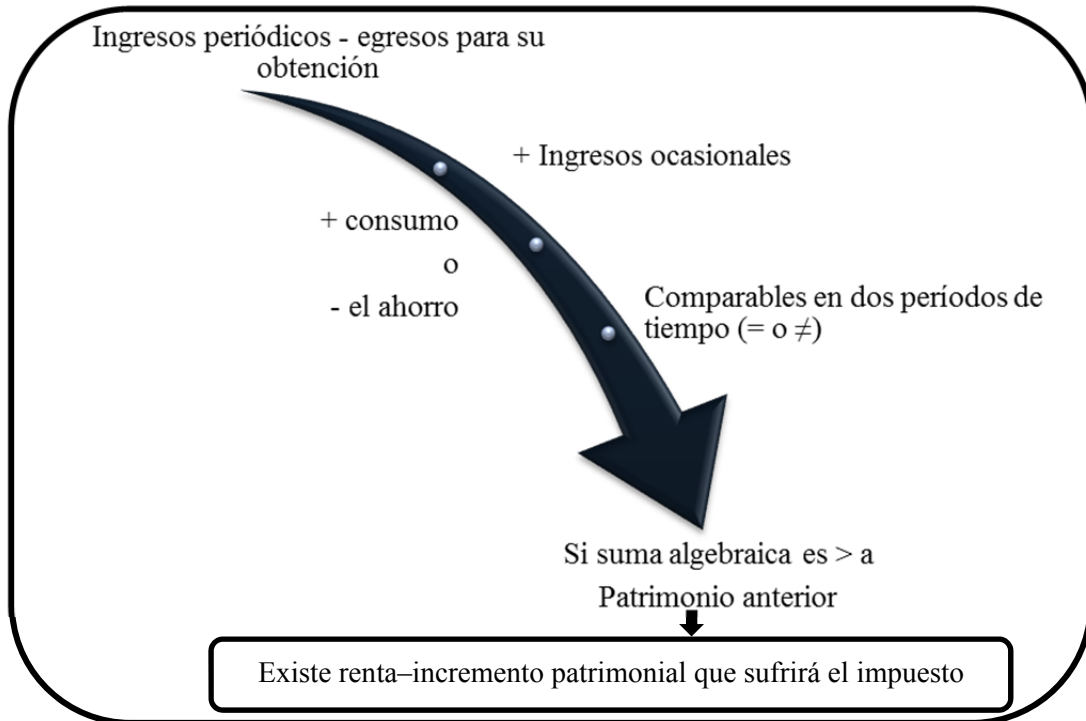
¹⁵⁸ Sobre este tema. Véase, Ramón Valdés Costa, *op. cit.*, pp. 331 y 332.

¹⁵⁹ Eleonora Lozano, *op. cit.*, pp. 6 y 7.

¹⁶⁰ Esta renta es conocida como el *flujo de ingresos* o *flujo de riqueza* entregados desde terceros, eje.: la riqueza que deviene de sorteos, rifas, loterías, entre otros; los cuales son *renta neta* desde un inicio porque se supone que provienen de riquezas no periódicas, no permanentes o imprevistas; en consecuencia, el contribuyente no realizó una erogación planificada o lleva un registro contable de los gastos realizados, por ejemplo del número de boletos

valor del activo poseído durante el período. Según Due, la suma de estos tres términos debe igualar la renta considerada *como la suma del consumo más incremento neto en el período [...] tal concepción no es la que realmente adoptan los sistemas impositivos, pero sí la que tiene más sentido lógico en relación a la finalidad de la imposición a la renta*¹⁶¹.

Su esquema lo podemos sintetizar en el siguiente cuadro:



Gráfica 3. Renta-incremento

Investigador: Jorge Chuquimarca

Fuente: Propia, desarrollada luego de analizar la doctrina citada.

El activar el Impuesto a la Renta sólo cuando el ingreso presenta periodicidad en su producción demuestra ineptitud del régimen o sistema impositivo, deterioro público que se traslada al sujeto activo por no gravar otros réditos sin esa característica. La improvisación y facilidad se abre paso frente a la justicia y equidad, nótese que los ingresos *inesperados* representan luego de realizada la operación algebraica aumento en el patrimonio del contribuyente, por lo tanto, aceleran en cabeza del sujeto pasivo su poder económico e

de lotería que compra al mes, si dada su fortuna se gana el premio poder descontar el saldo negativo para satisfacer el impuesto bajo un registro pasivo sería complicado. En este sentido, discrepamos el punto de restar los gastos para su obtención, salvo que se los ilustre sobre ingresos fijos o de otros casos.

¹⁶¹ John Due, *Análisis económico de los Impuestos*, Buenos Aires, 1970, pp. 100 y 101, citado por Héctor Villegas, *op. cit.*, t. II, p. 2.

incrementan su capacidad tributaria; aunque muchas legislaciones perviven con la teoría de renta–producto se reflejan arquetipos tributarios que no avanzan, faltos de congruencia evolutiva y con déficit de solvencia tributaria por las grietas fiscales en sus cimientos.

Tampoco deseamos empuñar la última verdad en el concepto renta–incremento, pero su defensa y aplicación en el orbe tributario es *ratio decidendi*, que más lógica trasluce, no verla como palanca fiscal atrasa su importancia y utilidad, aunque en varios casos se ha optado por utilizar ambos conceptos de manera conjunta como salida más viable (forma mixta) para no perder la vieja tradición y servidumbre a la renta–producto, esto en razón de la mayor dependencia sobre esta última teoría, sobre todo en los países en vías de desarrollo por su apego mayoritario al criterio *fuentes*.

1.5. Distinción entre capital y renta

Establecer distinciones entre los términos *capital* y *renta* obliga el dirigir precisiones conceptuales para acercarnos de forma nítida a tales términos, debido a que, lo que se busca es definir el capital, así como delimitar el alcance que el concepto renta posee¹⁶² en su interacción la una del otro. Su definición puede sofocar debates faltos de unicidad por cada criterio doctrinario endosado a estas palabras, por ejemplo, en economía se utiliza el capital para designarse la acumulación de productos existentes que provienen del ejercicio industrial anterior¹⁶³.

Los inconvenientes de definición entre estos dos conceptos han sido tratados en encuentros teóricos que no han permitido su comunión conceptual. El capital (*Capitale* proveniente de *Caput*) se utilizó en sus inicios para expresar el préstamo del dinero (*Capitalis*

¹⁶² Guillermo Ahumada, *Tratado de Finanzas Públicas*, t. II, Buenos Aires, Plus Ultra, 1969, p. 559.

¹⁶³ Jhon Stuart Mill, *Principles...*, *op. cit.*, p. 65.

par debiti), criterio sostenido en Grecia por el Latín medieval durante largo tiempo hasta comenzada la nueva era. En ese sentido, el capital tenía el mismo significado de los intereses emergidos por una suma de dinero, la disputa posterior fue dilucidar si en verdad ese interés era el capital, analogía que terminó fracasando, ya que si el capital era el interés proveniente del dinero, este último era sólo una forma de cambio en las personas, lo que originó que el *stock* de interés no fuera el capital, pero si la cifra que se obtenían por éste¹⁶⁴ cuando se realizaba su préstamo, en todo caso, el concepto ha ido respondiendo a evoluciones o coyunturas de la realidad.

A criterio de Irving Fisher se debe vincular o medir las dos variables con relación al tiempo —esta última constante ajena e independiente a la voluntad humana ayuda a diferenciar el tipo de riqueza que se trata, bien capital o renta—. De esta manera debemos entender “cuando nos referimos a una cantidad de riqueza existente en un específico tiempo o a la cantidad producida, consumida, cambiada o movilizada durante un periodo de tiempo. La primera variable es un *stock* (o una cantidad) de riqueza, la segunda variable es un flujo (o continuidad) de riqueza”¹⁶⁵. Esta última por su *flujo* se concibe como renta.

La característica de la variable *tiempo* es importante para descriptar los dos términos, porque si dado el caso, en nuestro granero existe una cantidad específica de algún producto el mediodía del 29 de febrero de 2004, ese monto representa un *stock* de riqueza, es decir, un capital; pero si la cantidad de riqueza ha sido mantenida durante una semana, un mes o se ha exportado el producto durante todo el 2004, el ingreso obtenido mediante esa operación

¹⁶⁴ Eugen Böhm-Bawerk, *The Positive Theory of Capital*, New York, G. E. Stechert, 1930, p. 24.

¹⁶⁵ Irving Fisher, *The nature of capital and income*, New York, The Macmillan Company, 1906, p. 51. Fisher señala: “when we speak of a certain quantity of wealth we may reference either to a quantity existing at a particular instant of time, or to a quantity produced, consumed, exchanged, or transported during a period of time. The first quantity is a *stock* (or *fund*) of wealth; the second quantity is a *flow* (or *stream*;) of wealth.”

económica *constante o permanente* es un *flujo* de riqueza, es decir, una renta¹⁶⁶ que se origina por el incesante dinamismo de esa riqueza, dinámica de la fuente en base a su naturaleza predispuesta a producir rentabilidad, de tal forma, el capital tiene gran capacidad de generar réditos a su beneficiario.

También, las variables propiedad y valor se unen respectivamente con esa cantidad de *stock* y con la magnitud *afluencia* cuando se forma una renta. En este sentido, la *riqueza* se liga a la *propiedad* y el *flujo* al *valor*, lo que nos permite diferenciar aún más los dos términos; además, otra ayuda es manifestar el “capital es un *stock* y la renta es un flujo [...] el capital consiste en la riqueza, mientras que la renta consiste en los beneficios”¹⁶⁷ derivados del capital, pero más contundente es decir, el capital es el *stock* de riqueza que existe en un instante de tiempo; mientras el flujo emergido de ese capital en un ciclo de tiempo es una renta¹⁶⁸ que se deriva de ese *stock* de riqueza (causa: capital–propiedad / efecto: renta–valor).

Según Adam Smith, el capital es primordial para obtener la renta, por ejemplo, cuando se lo utiliza para realizar, obtener, poseer o comprar bienes con el único fin de conseguir réditos. En efecto, estos bienes sirven de manera óptima para cumplir con ese objetivo, porque una vez adquiridos o fundados se los puede enajenar a un precio mayor al que en un inicio se los obtuvo o adquirió mediante una suma de dinero o a cambio de otros bienes, cuando se ejecuta el ciclo constante de compra y venta nos permite obtener generalmente una riqueza¹⁶⁹, en tal caso, si ese lapso es cíclico o constante se produce la *afluencia* tan característica de renta, por ende, se acciona el interés impositivo del órgano tributario para detraer por parte del impuesto un porcentaje acorde al ingreso alcanzado e imputable al contribuyente, detracción

¹⁶⁶ Este ejemplo es el propuesto por el mismo Irving Fisher. Irving Fisher, *The nature...*, *op. cit.*, pp. 51 y 52.

¹⁶⁷ *Ibid.*, p. 37. Fisher señala: “capital is a stock, and income a flow [...] capital consists of *wealth*, while income consists of *benefits*”

¹⁶⁸ *Ibid.*, p. 38.

¹⁶⁹ Adam Smith, *op. cit.*, pp. 752–755.

que se encuentra singularizada en ley y que debe ser encaminada por el acreedor fiscal y satisfecha por el particular cuando se requiera su riqueza privada.

El capital circulante¹⁷⁰ puede convertirse en renta de un tiempo a otro, como cuando “un dólar recibido el día antes de hacer la declaración, y no gastado al hacerla, es tanto renta durante el año fiscal como propiedad del ‘día A’”¹⁷¹ que puede derivar en *flujo* si se lo utiliza con el afán de que ese medio de riqueza genere rentabilidad; así, el capital es la magnitud de riqueza poseída en un tiempo determinado; mientras la renta, deriva de aquel capital en un tiempo constante, monto que para ser susceptible de gravamen requiere ser cuantificado, podemos decir entonces: el capital es el género y la renta una de sus tantas especies.

Conceptualizado lo que es el capital (causa) y la renta (efecto), el Estado activa su poder tributario e impositivo para declarar que esas dos formas de ingresos o riquezas son tensores perfectos para sostener tanto el crecimiento económico, financiero y social del Estado, como para resistir el impuesto; aunque como se ha dicho en todas las lecciones teóricas, la defensa de imposición ha sido que se grave exclusivamente la renta por ser el núcleo y sentido del impuesto, más no el capital; sin embargo, a criterio de otros pensadores¹⁷² se puede dar vía libre para gravar incluso sin problema el capital.

1.6. Otros conceptos

Conviene analizar en este punto conceptos que se han utilizado en varias disciplinas, no siendo la excepción la rama tributaria; palabras que han servido en abundante literatura, páginas amplias y copiosos trabajos que merecen ajuste conceptual, su uso puede haber

¹⁷⁰ Forma una parte de la riqueza, pero el mismo está en constante movimiento, por ello, su ciclo se inicia en una forma primaria y retorna en otra (compra: capital=dinero / venta: bienes), para una mayor idea del capital circulante. Véase, Adam Smith, *op. cit.*, pp. 752–258.

¹⁷¹ Harold Groves, *op. cit.*, p. 79.

¹⁷² Que provienen de la doctrina socialista: Marx, Engels, Ostrovski, entre otros.

desnaturalizado su concepción primaria o puede incluso haber evolucionado a otras aplicaciones que anteriormente no acontecía, esto sin representar la última verdad.

El primer concepto, el denominado *beneficio* significa según Dino Jarach:

“(en inglés *profits*, en francés *bénéfices*, en italiano *profitti*) se usa generalmente para designar los réditos de las empresas agrícola-ganaderas, comerciales, industriales, mineras y, menos frecuentemente, del ejercicio de profesiones, artes u oficios, como también para las ganancias accidentales o de capital. Es equivalente a *beneficios* [...] el término *utilidades* (en italiano: *utili*)”¹⁷³.

Podríamos decir entonces, con la ayuda del término inglés en el caso del *Windfall Profit Tax*¹⁷⁴, que podría ser llamado también: Impuesto a los Beneficios o a las Utilidades Extraordinarias.

Cuando el beneficio es efecto del capital, comprende el valor monetario obtenido por la persona o sociedad propietaria de esa fuente cuando lo traslada a una tercera persona interesada en requerir esa cifra de dinero. El monto recibido en un tiempo establecido y determinado para ese efecto, se divide en dos: la primera, los intereses dados al propietario del capital y la segunda, el resultado líquido después de cancelar ese interés¹⁷⁵, cifra que se regula tributariamente y que dependerá de ese tratamiento fiscal para poder ser o no deducible de la base imponible cuantificada.

En cuanto al concepto *ganancia* se entiende en este término “la utilidad o excedente”¹⁷⁶ neto obtenido por la persona natural o jurídica por la acción económica realizada dentro de un período de tiempo, si utilizamos la palabra en plural se señalan los ingresos netos de una fuente específica; mientras en singular se indica la renta líquida global¹⁷⁷ conseguida. La ganancia, por ejemplo, en el sector corporativo, existe cuando los ingresos son

¹⁷³ Dino Jarach, *op. cit.*, p. 358.

¹⁷⁴ Sobre el tema véase, Capítulo II, Subtema 2.3., p. 123.

¹⁷⁵ Adam Smith, *op. cit.*, pp. 746 y 747.

¹⁷⁶ David Andrade, dir., *op. cit.*, p. 5.

¹⁷⁷ Dino Jarach, *op. cit.*, p. 358.

mayores a los costos y gastos resultantes de las operaciones económicas desempeñadas por la sociedad.

La palabra *utilidad* en cambio, se asocia por lo general en el caso de los objetos con el grado de satisfacción brindado por la cosa¹⁷⁸ al deseo de una persona, esa satisfacción puede ser positiva o negativa; la primera, el bien satisface la necesidad tenida por la individuo; en la segunda se da el efecto contrario, el artículo no satisface el deseo o simplemente le resulta inútil¹⁷⁹. El término ha evolucionado tanto, al punto que se dice, cualquier cosa que satisface las necesidades humanas tiene esencia de útil¹⁸⁰. En el campo tributario, se refiere a la cifra ganada o al provecho monetario obtenido luego de un proceso económico, laboral o de servicios que genera una cifra susceptible de ser cuantificable, la cual se entrega a la persona (natural/jurídica) que por derecho le corresponde, como en el caso de las utilidades adjudicadas a los trabajadores por el empleador (utilidad positiva).

Mientras el término *riqueza* es la cantidad o *stock* de un capital (bienes o dinero) que una persona tiene en posesión y de la cual puede obtener una renta como fruto de su rendimiento, la cifra recibida debe ser susceptible de medirse “en una suma de dinero”¹⁸¹ para sufrir el impuesto, el activo generará rentabilidad cuando se lo utiliza o activa. Puede surgir en este caso, el impuesto sobre la riqueza, el cual es un Impuesto sobre la Renta del activo, pero complementario de aquél y se lo implanta cuando a este último se le escapa una *afluencia* económica catalogada como materia gravable, por ello existe el impuesto sobre herencias, donaciones y legados. El impuesto sobre el activo se acerca de mejor forma a la renta del capital, porque puede hacer más visible la riqueza e incluso enseña los activos que no

¹⁷⁸ John Stuart Mill, *Principles...*, op. cit., p. 252.

¹⁷⁹ Maffeo Pantaleoni, *Pure Economics*, New York, The Macmillan Company, 1898, p. 79.

¹⁸⁰ Richard Ely, *et al.*, op. cit., p. 105.

¹⁸¹ Achille Giannini, *Instituciones de Derecho Tributario*, Madrid, Derecho Financiero, 1957, p. 387.

producen renta, ejemplo: cuadros de pintores famosos, hallazgos o cuentas en efectivo¹⁸², este último monto de ingreso dentro de la contabilidad se llama estado de *cash flow*¹⁸³ o flujo de efectivo.

La *plusvalía*, en cambio es “un cierto incremento de valor (de un bien, cuya cifra, una vez cuantificada) debe ser tratada fiscalmente de forma distinta según que se deba a la actividad del sujeto o, por el contrario, si es efecto de un hecho extraño a cualquier actividad del sujeto”¹⁸⁴. El aumento o valor mayor adquirido por el bien va a formar parte de una base imponible, en este sentido, la ganancia alcanzada debe establecerse con exactitud por los métodos de determinación tributaria para ese efecto, porque será la cifra estipulada gravable.

En el caso de la plusvalía de inmuebles, se refiere al “aumento de valor que se producen en los bienes por causas sociales o por obras”¹⁸⁵ del Estado o por la actividad del propio particular. El ente gubernamental debe detraer una parte de ese incremento mediante el impuesto, a su vez dicho aumento se produce en el bien patrimonial “durante su período de posesión (en el contribuyente), sin que se haya efectuado ninguna inversión posterior”¹⁸⁶. Es decir, la plusvalía es un “verdadero tributo inmobiliario que grava el incremento de valor de los inmuebles que resulta de las actuaciones urbanísticas que determina la ley”¹⁸⁷ por la “actuación del Estado, que genera beneficios a un grupo de propietarios, que deben ser recuperados vía contribución para la financiación de la actividad estatal, que le dio origen, (la) cual es la de financiar el desarrollo urbano”¹⁸⁸ de manera periódica, egreso gubernamental que

¹⁸² Richard Musgrave y Peggy Musgrave, *op. cit.*, pp. 349 y 350.

¹⁸³ En este caso, se trata de los activos monetarios de naturaleza en efectivo y de otros activos líquidos equivalentes: ingresos o gastos financieros, deudas o cuentas por cobrar, intereses, inversiones, dividendos, etc.

¹⁸⁴ Cesare Cosciani, *op. cit.*, p. 545.

¹⁸⁵ Manuel Matus, *op. cit.*, p. 181.

¹⁸⁶ Cesare Cosciani, *Ciencia de la...*, *op. cit.*, p. 613.

¹⁸⁷ Álvaro Camacho, *La Plusvalía: Un nuevo Tributo Inmobiliario*, Bogotá, Temis, 2003, p. 11.

¹⁸⁸ Nidia Barreto, *Contribución por Plusvalía*, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 2003, p. 66.

debe ser solventado por los dueños de los bienes que recibieron de manera directa el beneficio urbano.

De lo analizado observamos singulares formas de aplicación de los conceptos abordados, los cuales cambian por el tiempo, espacio, rama o disciplina que los maneja; pero lejos de ser voluminosos e inentendibles cada uno se ajusta a la materia en que se los requiera, es decir, ninguna rama puede tener la última verdad sobre su uso, más bien la única condición es evitar el abuso por su excesiva utilización o reutilización, lo que podría ocasionar un exagerado deterioro en los términos indagados, si se procede en ese perjudicial camino nos adentramos en el peligroso terreno de la descontextualización de los términos.

1.7. Renta bruta.

La renta bruta (*gross income*)¹⁸⁹ se forma del proceso operacional algebraico mediante el cual se adiciona todo ingreso que previamente se determinó como riqueza obtenida por el contribuyente; de tal operación aritmética se consigue un tipo cuantificable que se considera como renta en bruto, es decir, toda minúscula o gran cantidad se dirige a un sólo centro denominado *renta bruta*. Cada cifra o monto procede a sumarse a la cantidad final para luego de un tratamiento procesal tributario formar una masa imponible que sufrirá o no el Impuesto a la Renta, dependiendo de si tal cifra es considerada como base de imposición.

La *renta en bruto* refleja un término de corte económico, financiero, contable y tributario la cual según los fines, usos u objetivos a conseguirse se puede vislumbrar desde todo tipo de óptica. Cuando se dice que a aquella cantidad se le añade un ingreso periódico o no, condicionamos a esa sumatoria todo ingreso, sin importar los gastos que sirven para

¹⁸⁹ Cantidad obtenida luego de realizar una Σ de toda entrada de riqueza, en ese monto amorfo no se realiza ninguna merma, resta, deducción o detracción de las cantidades que sirven para su obtención, si se da esa práctica estamos frente a una renta bruta, pero no frente a una renta neta.

sostener o mantener la fuente que los produce, si actuamos de esa manera estamos frente a la conocida *gross income*. La doctrina ha manifestado que si a tal monto se le delega la palabra renta¹⁹⁰ nos refleja implícitamente que es neta, pero no parecería correcto ese análisis porque no se sabe si la misma es un monto positivo (ingreso) o negativo (pérdida); en cambio, en este punto utilizaremos para mayor comprensión las palabras bruta y neta, por cuanto dentro de los ajustes aplicativos en el terreno de lo tributario siempre se anhela obtener una cifra líquida, la cual conseguida sirve de atadura y sustento del impuesto.

La renta bruta es la cantidad “que se considera sin deducción de los gastos que requiere la producción de renta. En el caso, por ejemplo, del impuesto sobre la renta que deben pagar las personas físicas contribuyentes menores que realizan actividades empresariales”¹⁹¹, –léase el pago dentro de un Régimen Simplificado¹⁹² el cual no admite deducciones por parte del sujeto pasivo– el cumplimiento del impuesto es con parte de la renta bruta. O en el caso de la cosecha de un producto cualquiera, la renta bruta es la recolección total¹⁹³ de lo producido en el terreno y que puede ser evaluado en dinero, al monto formado no se le realiza ninguna detracción económica que sirvió para su obtención, si se pudiera descontar valores a tal cifra serían los que permitan mantener intacta la normal obtención del producto o la actividad económica en todas sus fases; sin embargo, cada sustracción o resta permitida en la ley puede variar dependiendo de su aplicación acorde al sujeto activo, a la actividad particular que se trate o a la naturaleza del contribuyente que deba solventar el impuesto.

¹⁹⁰ Cfr. Eduardo Riofrío Villagómez, *op. cit.*, p. 213.

¹⁹¹ Sergio Francisco de la Garza, *Derecho Financiero Mexicano*, México D.F., Porrúa, 1994, p. 393.

¹⁹² Ley de Régimen Tributario Interno, Registro Oficial Suplemento No. 463, 17 de Noviembre de 2004, artículo 97.1. y siguientes, Ecuador.

¹⁹³ Mauro Fasiani, *op. cit.*, p. 318.

Podría pensarse que los “impuestos reales [...] gravan el rendimiento bruto o algo intermedio entre la ganancia bruta o neta”¹⁹⁴, pero la imposición de la renta bruta es más viable en el sector societario por el carácter objetivo pero no siempre del Impuesto a la Renta: como el Impuesto a los Activos; sin embargo, se debe tener presente si se procede a gravar el resultado bruto el rango tarifario no debe ser del tipo progresivo, sino proporcional. Al ser espiral progresivo sobre un monto bruto se corre el riesgo de resultar oneroso al contribuyente, el cual puede imaginar que el impuesto detrae incluso el capital o procede a desmejorarlo cada vez, efecto que enturbia por ese “posible” actuar público la futura obligación tributaria, siendo muy probable transformar al particular, de cumplido contribuyente a posible evasor, defraudador u obligarlo a desaparecer de la potestad impositiva para emigrar a otras latitudes donde el trato tributario sea “para él” más cortés.

La “renta bruta de una hacienda particular comprende todo cuanto se paga al dueño por el arrendatario;”¹⁹⁵ además en épocas anteriores se cargó la renta bruta con el conocido diezmo¹⁹⁶, en cuyo caso la forma de gravar el producto bruto fue con una tarifa del 10% al total de la cosecha, tal requerimiento se realizaba por el acreedor público sin efectuar ninguna deducción, merma o detracción en la fuente que sirvió para obtener esos frutos, es decir, no se restaban pérdidas, pagos a trabajadores, cosecha no consumible, cargas familiares, entre otros. Otro ejemplo de la imposición en bruto, es el gravamen sobre la propiedad por estar “basado en la riqueza en bruto por cuanto el contribuyente, por regla general, no puede deducir sus deudas contra el valor de sus bienes”¹⁹⁷, así, en la renta bruta prima más el carácter objetivo.

¹⁹⁴ Gabriel Franco, *op. cit.*, p. 348.

¹⁹⁵ Adam Smith, *op. cit.*, p. 259. Véase además, Luigi Einaudi, *op. cit.*, pp. 116–118.

¹⁹⁶ Véase, Guillermo Ahumada, *op. cit.*, t. II, p. 595.

¹⁹⁷ Harold Groves, *op. cit.*, p. 79.

En general, la renta bruta es toda riqueza obtenida por la persona o sociedad en el desempeño de su actividad o incluso de su inactividad, la misma se forma por la sumatoria de cada monto por pequeño o grande que sea para formar una sola cantidad bruta, diremos entonces, de ese proceso se forma el total de renta bruta (*gross income*) a la cual se le puede restar diversos ítems (ingresos no gravados, deducciones, pérdidas, créditos, entre otros), si se sustrae tales cantidades se da origen a la renta neta o materia neta imponible, *quantum* listo a recibir el gravamen, porque aquella cantidad se entiende depurada –limpieza tributaria luego de realizar la operación ingresos *versus* egresos–. No obstante, todo depende de si se permite tales mermas a la renta en bruto, de lo contrario, se puede gravar la base bruta aunque bajo una tarifa distinta de si tratará de una renta neta, si asociamos a términos contables: inventario (renta bruta) y balance (renta neta).

1.8. Renta neta.

En esta perspectiva surge el problema de definir la *renta neta* (*net income*), conflicto generado por las diversas circunstancias que conjugan en ella, por cuanto “ésta indica capacidad de pago [...] constituye una base adecuada del impuesto sobre la renta [...] (Pero) el hecho de no haber seguido los legisladores una regla fija se debió en parte a la dificultad por definir lo que constituye”¹⁹⁸, produciendo más bien que todo intento por unificarla genere su alejamiento; además, cada Estado entiende según su política tributaria qué se puede deducir, mutilar o descontar del *resultado en bruto* para llegar a la segunda cifra, aún predomina la subordinación o negligencia de la administración fiscal hacia una práctica tributaria que mayor

¹⁹⁸ *Ibid.*, p. 232.

provecho le resulte, bien con parches jurídicos momentáneos o tratando de atenuar crisis tributarias.

“¿Qué gastos se han de deducir de la ganancia bruta para obtener la renta neta? En términos generales podemos contestar diciendo que los gastos de adquisición, conservación y seguros de los ingresos.”¹⁹⁹ ¿Cuáles son estos deducibles? Pago de intereses de hipoteca y vivienda, deducción estándar, donativos benéficos²⁰⁰, educación, salud, cantidades invertidas en materia prima, gastos de conservación, amortizaciones, reparaciones,²⁰¹ gastos de producción²⁰², pérdidas societarias, depreciaciones, etc. No obstante, debe tenerse cuidado de que tales deducibles no sean dispuestos en exceso porque en varias ocasiones el sujeto pasivo abusa del derecho, produciendo conductas que pueden ser ilegítimas, otras veces ilegales por una presunta sobre dimensión de gastos, debe existir entonces, un tope máximo de aquellos deducibles.

Además no sólo lo recibido en dinero debe ser vinculado para determinar en un inicio la renta bruta, sino pueden conjugar elementos como vivienda, lote de joya, servicios, entre otros; pero para ser integrantes de una masa imponible deben ser susceptibles de medirse en dinero, su excepción, no se consideran las ventajas que no se pagan en dinero, como en el caso de un ascenso laboral²⁰³ o un homenaje al trabajador del mes, aunque si estos reconocimientos tienen un incentivo económico medible en dinero deben ser considerados como beneficio adicional o marginal (*fringe benefit*²⁰⁴).

¹⁹⁹ Gabriel Franco, *op. cit.*, p. 348.

²⁰⁰ Richard Musgrave y Peggy Musgrave, *op. cit.*, pp. 509 y ss.

²⁰¹ Gabriel Franco, *op. cit.*, p. 348.

²⁰² En la generación de un producto debe sustraerse de la cantidad bruta obtenida, todos los gastos que sirvieron a la producción de esa cosecha. Véase, Mauro Fasiani, *op. cit.*, pp. 317 y 318.

²⁰³ Harold Groves, *op. cit.*, p. 233.

²⁰⁴ Capítulo II, Subtema 2.3., p. 110.

Para determinar la renta neta tampoco se debe tener en cuenta o no se considerará los ingresos irregulares²⁰⁵, pero sólo si el concepto de renta es desde el *producto* porque tal riqueza sería esporádica, por ejemplo, la venta de una casa dentro de un período superior al año o más de tiempo de su compra no se puede considerar imputable a los giros económicos normales con efectos de rentabilidad, pero si el nuevo propietario la vende dentro del mismo período impositivo al de compra²⁰⁶ debe considerarse como indicio económico que provoca ingresos en la persona interesada de esa operación, en consecuencia, debe solventar el impuesto. En este segundo caso, si la enajenación ha derivado un excedente monetario del precio al que en un inicio se adquirió el bien, debe activarse el impuesto, de lo contrario, otra sería la aplicación impositiva en este tipo (no imposición).

¿Se suma los ingresos ilícitos para formar la renta neta? –A criterio de Harold Groves si y no–; en el caso *Sullivan v. Estados Unidos* (1927)²⁰⁷ se obligó al contrabandista a declarar sus ingresos, mas, para no sufrir la sanción por contrabando de licor se le concedió el “perdón” legal de no señalar la fuente productora de sus ingresos²⁰⁸. La respuesta de la posible introducción de esas “rentas” conseguidas en actividades ajurídicas dentro de un conjunto tributario para catalogarse como compartimento de imposición, puede responder a criterios políticos, al grado de moralidad de la sociedad o a los fines pretendidos con la inclusión de la riqueza ilegal, bajo qué riesgos o bajo qué garantías se puede declarar la legalidad de lo ilícito, con la detracción de los costos y gastos que mantengan vigente ese negocio impermeable a la ley, su debate sería, lo tributario obtiene ingresos al Estado sin importar la fuente, formaliza lo ilegal o ayuda a frenar males mayores, como el caso de Alphonse Capone.

²⁰⁵ Harold Groves, *op. cit.*, p. 233.

²⁰⁶ Puede incluso sujetarse a renta: producto, incremento o renta de goce.

²⁰⁷ El caso fue tramitado por la Corte Suprema y se lo puede encontrar sólo en versión impresa en los Informes oficiales de Estado Unidos.

²⁰⁸ Harold Groves, *op. cit.*, p. 234.

La renta neta, en todo caso, se obtiene de la “diferencia entre los ingresos obtenidos y los costos y gastos necesarios para producirlos o mantener la fuente; [...] el legislador no sólo se preocupe por establecer requisitos de orden sustancial o formal para las deducciones para costos y gastos, sino también respecto de los ingresos, a fin de asegurar una apropiada determinación del Impuesto”²⁰⁹, resulta entonces “de restar del rédito bruto los gastos para mantener y conservar la fuente, además de la deducciones autorizadas por la ley [...] (Es decir, su fórmula es) el rédito bruto menos los gastos necesarios para obtenerlo, conservarlo y mantenerlo, menos un mínimo no imponible y las cargas de familia, (la cifra resultante) constituye el rédito neto sujeto a imposición”²¹⁰ en el caso de las personas, en las sociedades otras serán las detracciones.

La base lista a imposición es el resultado económico obtenido por una persona o sociedad en un tiempo determinado, cantidad apreciable en una cifra numérica que resulta luego de deducir, extraer o restar los gastos necesarios y solventes que sirvieron para producir esa riqueza o ganancia. Se debe realizar su cálculo sin aminorar, atacar o atenuar la fuente que genera esa renta a la persona o sociedad, aunque no siempre se actúa así. Si pudiéramos encontrar una diferencia entre renta bruta y neta, sería, la riqueza puede verificarse únicamente en la segunda forma, antes que en la primera²¹¹.

En varios casos la falta de elementos ciertos para determinar la renta neta viabiliza por criterios de aplicación o solución administrativa la adopción de la llamada *renta media*, bajo dos prescripciones útiles: cantidades producidas/tiempo. El lapso temporal sumará varios rangos de períodos en los cuales hubo o no producción de renta; en cambio, la riqueza

²⁰⁹ Carlos Llosa, “El valor de mercado y el costo computable. El ajuste bilateral y fiscalizaciones paralelas”, en *Las presunciones y Rentas fictas*, Lima, Ara, 2010, p. 127.

²¹⁰ Guillermo Ahumada, *op. cit.*, t. II, p. 572.

²¹¹ Adam Smith, *op. cit.*, p. 259.

existente bajo esa temporalidad representa el monto total para esa etapa de tiempo, de la operación matemática²¹² se obtiene un valor medio que servirá como salida estética aunque no siempre bajo manera pacífica con la realidad contributiva del sujeto.

De esta manera podemos decir, la renta neta es el resultado “que a la renta bruta se deduzcan los gastos de producción de esa renta. A este tipo de renta se aproxima el ingreso gravable del impuesto al ingreso de las personas físicas,”²¹³ es decir, se obtiene la cifra líquida luego de disminuir los montos que sirven para obtenerla²¹⁴; en las sociedades no siempre se puede hablar de renta neta por la actividad comercial ejercida por este tipo de contribuyente. No obstante, la renta neta sirve para aplicar tarifas progresivas por ser un ingreso líquido, mientras más alta es la base imponible singularizada a la persona mayor será la tarifa, en sociedades se tiene otro matiz: proporcional. En consecuencia, su aplicación trata de no eliminar el eje productor de renta y puede solventar el impuesto con mucha movilidad, pero debe tenerse en cuenta que el importe exigido no sea predatorio en ambos contribuyentes.

En general, dentro de este capítulo podemos señalar que el Impuesto a la Renta proviene de un variado matiz, en su defensa por un lado han emergido: economistas, financistas, tributaristas, contadores y un grupo variado de adeptos establecidos de manera permanente en su comprensión y resguardo; mientras que de otro han surgido detractores, críticos y enemigos a su estudio, pero a pesar de los pro y contras en su estudio, implementarlo en un círculo tributario siempre presenta facilidad y modulación para el sujeto activo; sin embargo, su tratamiento se vuelve cada vez difícil por la obtención por parte de los contribuyentes de las *rentas no clásicas*, problemática que aumenta a escala postfrontera, lo

²¹² Renta media= (Σ cantidades de riqueza por periodos / Σ de periodos).

²¹³ Sergio Francisco de la Garza, *op. cit.*, p. 393.

²¹⁴ Richard Musgrave y Peggy Musgrave, *op. cit.*, p. 492.

que condiciona la evolución del conjunto tributario y de la propia Administración Fiscal si no se encuentra preparada para tales avances.

En todo caso, el Impuesto a la Renta responde de manera favorable a las necesidades administrativas, requerimientos financieros del Estado y urgencias políticas de la clase dominante; en su regulación la renta se anexa el rédito *permanente*, incluso el proveniente de terceros o basta el aumento patrimonial del contribuyente para ser declarada imponible; teoremas sólo acordes a las personas, más en las corporaciones son difíciles de activar, como más adelante se detalla. Asimismo, el manejo fiscal de *renta* bajo un sólido ropaje tributario convierte al *impuesto* en el patrono de los restantes tributos, de ahí el constante escrutinio a su vigencia, aunque la importancia dada por la doctrina necesita de un estudio más serio dentro de su desempeño en la objetividad fiscal del día a día, examen que desarrollamos en el siguiente capítulo.

CAPITULO II

IIIMPUESTO A LA RENTA

El Impuesto a la Renta revela en todo momento un reto a la Administración Tributaria, desafío planteado en igual magnitud a toda jurisdicción del planeta que desea evolucionar tributariamente. El impuesto desde su histórica implementación en el panorama tributario, se sigue agrandando, descubrir sus principales elementos es una tarea siempre inconclusa, en tal sentido, su *quid* puede ser duro o maleable de acuerdo o no a las circunstancias fácticas de la economía, política, mercado, sociedad, entre otros; factores externos que cumplen impulso para poder entender el impuesto cuando se activa en un conjunto impositivo tanto en personas naturales y jurídicas, tópicos idóneos para ser abordados en el presente acápite.

2.1. Nociones Fundamentales

2.1.1. Historia

El Impuesto a la Renta, –el *santo grial* de la tributación– surgió para cubrir déficit presupuestarios militares en épocas de ofensa entre las naciones, donde una vez culminado el conflicto desaparecía sin mayor inconveniente. De esta manera, vio la luz en “Inglaterra, [...] 1799, impulsado por el Primer Ministro William Pitt para financiar la guerra contra Napoleón”²¹⁵, el cual cayó en guerra por su deplorable manejo en el pasivo bélico por falta de planeación financiera en su sostenimiento, su erogación se nutría por los ingresos detraídos de

²¹⁵ José Luis Shaw, “El impuesto Progresivo a la Renta personal y el paradigma de la Equidad”, en *Memorias...*, *op. cit.*, p. 1318.

las clases sociales más pobres y bajo fuerte presión fiscal. También, hubo alto índice de exenciones sobre las clases sociales pudientes lo que originó descontentos en los estratos más bajos por la gula fiscal, su efecto fue la ruptura fiscal del conglomerado para su pago; a diferencia de Reino Unido en donde el impuesto se consolidó bajo el ropaje del patriotismo desencadenando su pago con inusual voluntad.

Con el pasar del tiempo como consecuencia de la gran recaudación en momentos de ahorcamientos presupuestarios²¹⁶ en las naciones, surgió la clarificación en este impuesto para derrotar su temporalidad o transición. El primer paso fue levantar su implantación laxa, es decir, no sólo implementarlo en temporadas de guerra, sino que la propia administración fiscal exige implantarlo de manera permanente y para ello debe realizar una práctica administrativa seria, justa y eficiente; su instauración obedeció también, a la necesidad de paliar los impuestos indirectos hasta ese entonces asfixiantes del comercio, en ese requerimiento se instala insurgente contra un breve transitar y se radica en las legislaciones de manera continua. Hoy en día algunas soberanías tributarias lo contemplan como palanca vigorosa de ingresos a la tesorería estatal y principal espina dorsal jurídico-tributario.

En Estados Unidos para citar el caso, la imposición sobre la renta se abrió paso durante la Guerra Civil (1861) con carácter federal²¹⁷, pero pasó inadvertida sin ninguna sorpresa fiscal debido a que el principal sustento económico en esa época eran los ingresos aduaneros y los gravámenes sobre enajenación de terrenos públicos, también ya otros Estados lo habían anclado en su normativa tributaria sin ver mejoría en el aspecto financiero; asimismo, el

²¹⁶ Por recesiones económicas, gasto social, erogaciones bélicas, entre otras.

²¹⁷ Sobre el contexto histórico de la Guerra Civil y el Impuesto a la Renta. Véase, Roy Blakey y Gladis Blakey, *The Federal Income Tax*, New Jersey, The LawBook Exchange, 2006, pp. 71–103.

gobierno Federal en su precipitada implementación atrofió la fuente reproductora²¹⁸, provocando desilusión si se pretendía acoplarlo en el sistema tributario federal.

Hubo otros Estados que lo incluyeron en sus normas antes que el Gobierno Federal, el primero Nueva Jersey, luego en el siglo XVIII se unieron otras colonias: Massachusetts, Carolina del Sur, Pennsylvania, Virginia, Carolina del Norte y Alabama; luego Massachusetts reintrodujo un renovado Impuesto a la Renta en 1916²¹⁹, previo a que “a partir de 1913 [...] el país aceptó definitivamente el impuesto, por medio de una enmienda a la Constitución”²²⁰, suceso de corte constitucional que brindó gran margen de acción tributaria a los congresistas.

La enmienda constitucional dio amplio poder de imposición al Congreso, porque el mismo tiene “facultades de aplicar y recaudar impuestos, sobre los ingresos, sea cual fuere la fuente de la que éstos provengan”²²¹. Desde esa época a la actual, el Impuesto sobre la Renta constituye base primaria de ingresos al Fisco, incluso equiparó la balanza egreso/ingreso de la I Guerra Mundial sin mayor agitación, del tal forma, la renta se vincula con cualquier ingreso que reciba la persona o sociedad, es decir, el rédito es un “flujo de riqueza, el cual debe ser valorado en un lapso, así para criterios impositivos cuando hablamos de renta”²²², señalamos la renta anual”²²³ la cual sirve al contribuyente en su beneficio, por ejemplo, para el consumo en ese período de tiempo.

²¹⁸ Harold Groves, *op. cit.*, pp. 216 y 217.

²¹⁹ Alzada Comstock, *State Taxation of Personal Incomes*, New Jersey, The LawBook Exchange, 2005, p. 14.

²²⁰ Harold Groves, *op. cit.*, p. 217.

²²¹ Constitución de los Estados Unidos, artículo XVI, en *Semblanza del Sistema Jurídico de EE.UU.*, Departamento de los Estados Unidos, 2001, p. 197.

²²² El término inglés dentro de su utilización idiomática puede tener algunos matices, tales como: ingresos, entrada, renta, entre otros; pero para nuestro propósito cuando se lea esta palabra a lo largo del presente desarrollo investigativo, el lector debe asociarla como *renta*.

²²³ Edwin Seligman, *The Income Tax*, New York, The Macmillan Company, 1911, p. 19. Seligman señala: “flow of wealth, it must always be estimated for a definite period, so that when we speak of income for purposes of taxation, we really mean anual income”

El recuento cronológico en algunas legislaciones del mundo sobre la fecha de creación del impuesto demuestra la importancia de su historia tributaria, su introducción en las latitudes impositivas deriva por distintas fechas: Suiza–1810, Alemania–1871, Japón–1887 (incluso antes de la promulgación de la Constitución Imperial), Holanda–1892, Australia–1915, Canadá–1917²²⁴, Colombia–1918²²⁵, Ecuador–1925²²⁶; cariz cronológico que demuestra la importancia del impuesto. Si bien su acta de nacimiento puede incluso haber sucedido mucho antes de los registros históricos o documentos de ley, es posible que pudo haber existido de forma empírica en pueblos, tribus, regiones o latitudes que concibieron el impuesto mucho antes de las fechas prenombradas, no obstante, nuestro estudio parte desde la fecha formal “Inglaterra–1799”.

2.1.2. Generalidades

En las legislaciones y en la propia doctrina existe el Impuesto General sobre la Renta, el cual es más complejo de determinar que un impuesto particular con rasgos propios²²⁷, su razón gravita a que dentro de las políticas públicas o por aspectos subjetivos a cada persona o corporación se brindan incentivos y beneficios tributarios, como: deducciones, no sujeciones, frenos cuantitativos o temporales en su pago, exenciones, bonificaciones, mínimo exento, entre otros; que aparte de generar gasto fiscal, producen alejamiento a esa definición general o que la misma no se la cumpla de forma plena.

²²⁴ Véase, Hugh Ault, *et al.*, *Comparative Income Taxation: A Structural Analysis*, The Netherlands, Kluwer Law Internacional, 2010, 3ª ed., pp. 3–193.

²²⁵ Francisco González y Valentina Calderón, “Las reformas tributarias en Colombia durante el siglo XX (I)” en *Reformas Tributarias I*, Bogotá, Dirección de Estudio Económicos-Departamento Nacional de Planeación, 2002, p. 13.

²²⁶ Véase, Eduardo Riofrío Villagómez, *op. cit.*, p. 205.

²²⁷ Cesare Cosciani, *op. cit.*, p. 496.

Para acercarse a tal objetivo, es decir, para que un impuesto tenga rasgo *general* se necesita un trío esencial: universalidad, imposición sobre la renta neta y carácter objetivo, aunque no es necesario que todos estos elementos estén incluidos en un solo impuesto, sino que pueden aplicarse en el conglomerado de impuestos²²⁸; esto significa, su comprensión no es rígida puede volverse dúctil acorde a cada circunstancia o temporalidad requerida del impuesto, de ahí deviene su importancia y maleabilidad en cualquier realidad impositiva.

En primer lugar, la universalidad o generalidad²²⁹ enseña que la aplicación del impuesto dentro de una soberanía fiscal debe dirigirse a toda la población, sin buscar saña a específico individuo o buscando aventajar a determinado grupo social²³⁰. La inclusión de cada sujeto dentro de la masa poblacional de contribuyentes obedezca al cumplimiento de ciertas condiciones tributarias que develen efectivamente una capacidad contributiva, la cual es capaz de llevar a costas el tributo, a su vez cada sujeto pasivo debe aportar según esa capacidad; pero en sociedades es complejo descubrirla, de ahí su tratamiento diferenciado. El impuesto por esencia es de tonalidad genérica aunque aquélla se atenúe en algunas circunstancias (v. gr. exención a determinados hechos cuando en condiciones iguales se los impone a otros grupos).

En segundo lugar, la renta neta, base líquida o fuente imponible es la cantidad total de ingresos en la que se aplicará el Impuesto a la Renta, monto que puede resultar de la combinación o concreción particular de un proceso coherente, paralelo y ordenado de condiciones lógicas de corte económico, financiero, contable y tributario, de cuyo trajinar secuencial se obtiene la renta neta²³¹, renta líquida o simple renta²³² que se someterá al

²²⁸ *Ibid.*, p. 496.

²²⁹ Constitución de la República del Ecuador, Registro Oficial No. 449, 20 de octubre de 2008, artículo 300, Ecuador. Principio de generalidad, incluido en casi todo Estado con supremacía constitucional.

²³⁰ Aunque en incentivos y beneficios tributarios se tenga otra lectura, formas tributarias que en cierto punto sirven de palanca para desmotivar normas de *ranking* supremo o de menor jerarquía.

²³¹ Véase, Capítulo I, Subtema 1.8., p. 66.

²³² Véase, Eduardo Riofrío Villagómez, *op. cit.*, p. 213.

impuesto, base gravable que dependiendo de la pericia de políticas tributarias imperantes o de la realidad social puede aumentar o disminuir.

De igual manera, esa base debe revelar la realidad económica del contribuyente, por lo tanto, la incertidumbre no debe ser de la partida para *delatarla*, tampoco la discrecionalidad del administrador o la libertad del administrado cuando da a conocer por medio de la declaración fiscal sus riquezas y esa confesión tributaria no sea sujeta a futura comprobación por parte del acreedor del impuesto, en igual sentido, la armonía para ese fin dependerá de los requisitos propuestos a su revelación, de la depuración en su descubrimiento y de la facilidad administrativa para tales desenlaces.

Previo a determinarse la renta neta se debe concretar o cuantificar la renta bruta o renta en bruto²³³, para luego a aquella cantidad desmembrar cada gasto o renta generada por el manantial productivo, es decir, con esa lógica tributaria no se ataca la fuente reproductora de riquezas más bien se desenreda cada fruto derivado de ese manantial reproductor para que sean sus productos los que se graven y a la vez se siga manteniendo la generación del rédito, aunque esa regla se cumple o incumple de acuerdo al concepto de renta regulado jurídicamente en cada realidad. El monto resultante, de proceder en ese sentido, es la renta imponible dispuesta a contentar y nutrir el impuesto²³⁴; no obstante, en tal cometido tributario no debe olvidarse la cláusula condicional de capacidad contributiva de cada sujeto pasivo, por lo que el impuesto no debe tener como *deber ser* acción predatoria; sin embargo, en sociedades se tiene otra contemplación respecto a la capacidad de contribuir.

²³³ Véase, Capítulo I, Subtema 1.7., p. 63.

²³⁴ Aunque no siempre el impuesto desea atacar la renta neta, en el caso del Impuesto al Activo es preferible gravar los activos brutos por la factibilidad que presentan, aunque debe hacérselo con una tarifa constante y menor en consideración a si fuera un activo neto.

En tercer lugar, el carácter objetivo del impuesto se refleja en el instante cuando la administración tributaria exige su pago al sujeto pasivo, el cual debe solventarlo sin incluir aspectos subjetivos a su naturaleza (pérdidas, cargas familiares, robos, etc.), es decir, el carácter objetivo se basa más en la materia y menos en la persona. Si bien ese elemento puede cumplirse con otras derivaciones de renta, como en los impuestos a las ventas²³⁵ o reales²³⁶, dentro del Impuesto a la Renta en personas y corporaciones este elemento se amortigua en las primeras; si bien el tipo objetivo gravita más sobre sociedades no se impone como última verdad, pudiendo atenuarse en requerimientos empresariales.

Al pretender enredar el impuesto con lazo *subjetivo* nos ubicamos a que, en tal caso, deben intervenir elementos intrínsecos del sujeto pasivo al momento de formar la base imponible y también se agregan posibles deducciones²³⁷ y exenciones²³⁸ que por derecho correspondan, obtenida la cifra final imponible acorde al contribuyente con o sin las características generales analizadas debe activarse el impuesto, su funcionamiento sobre determinados sujetos o grupos contributivos no trastoca la generalidad del impuesto, al contrario se la fracciona por grupo de personas o empresas para dar paso a la equidad vertical y horizontal, cuando la naturaleza del deudor tributario lo permita, condición de suma importancia no sólo en el impuesto, sino de todo condominio tributario.

Otro aspecto importante dentro de las generalidades del Impuesto a la Renta, es la representada por los sujetos que intervienen en su requerimiento y pago, por un lado el acreedor tributario o sujeto activo y del otro el deudor tributario o sujeto pasivo del tributo²³⁹,

²³⁵ Impuesto al Valor Agregado o Añadido.

²³⁶ Impuesto de Alcabala, impuesto Predial, entre otros.

²³⁷ Como montos de salud, educación, vivienda e incluso no tradicionales: pérdida por casos fortuitos, gastos de viaje y estadía, pérdidas económicas, etc.

²³⁸ Por ejemplo, en caso de enajenación ocasional de inmuebles, acciones y derechos empresariales.

²³⁹ Sobre los sujetos pasivos en sociedad conyugal existe variado criterio: se suma ambos ingresos y se divide esa cantidad para aplicar el impuesto a cada proporción, no unir el ingreso e imponer al esposo una renta más amplia

siendo este último el que debe el impuesto al primero. El deudor, conocido como aquella persona física o jurídica que dentro de sus funciones económicas, financieras, laborales, incluso sociales obtiene una riqueza considerada gravada por el impuesto. Su nexo se establece por una obligación tributaria (vínculo uno a uno) y de aquella pueden existir múltiples relaciones jurídico tributarias (vínculo uno a uno o nexo uno a varios) que no necesariamente sean el pago de un tributo, la primera es embrión de la segunda o puede faltarle aquella y sustituirse por un núcleo variado²⁴⁰ en las que no necesariamente exista el pago del impuesto²⁴¹.

El Impuesto a la Renta engloba un tramo de contribuyentes, los cuales una vez dentro del grupo deben segmentarse según la renta obtenida para aplicar tipos tarifarios progresivos²⁴² más una fracción en exceso²⁴³ o proporcional²⁴⁴, dependiendo de la naturaleza del sujeto deudor y conforme su tipificación en ley. Incluso el impuesto tiene un inicio vital, su punto de partida básico es el *quatum* mínimo que servirá para accionarlo en una persona o sociedad (cuando el caso lo permita a estos últimos contribuyentes). Con ello se da un inicio sustancial y formal al impuesto por considerarse que ese monto revela a una persona o corporación como óptimo deudor tributario. Singularizada la persona o corporación bajo el título de contribuyente se detrae su renta según la franja tarifaria acorde a esa cantidad numérica, el impuesto por esencia es personal y progresivo, siendo esta bipolaridad la gran

que de la esposa o sumar todo ingreso y accionar un impuesto reducido como si fueran un sólo deudor. También si el concepto de renta es desde el *incremento*, debe observarse lo que la norma civil estipula sobre el patrimonio conyugal. Véase además, Dino Jarach, *op. cit.*, pp. 387 y 388.

²⁴⁰ Antonio Berliri, *Principios de Derecho Tributario*, Madrid, Derecho Financiero, 1971, pp. 117–130.

²⁴¹ Exhibición de libros contables, obtener un código de contribuyente, conservar facturas, entre otros.

²⁴² En Personas. Sobre los sistemas de progresión existe un importante estudio de Griziotti. Véase, Benvenuto Griziotti, *op. cit.*, pp. 170–172. Véase también, Dino Jarach, *op. cit.*, pp. 390–394.

²⁴³ Forma de progresión conocida como *progresividad doble*. Véase, Héctor Villegas, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, t. I, Buenos Aires, Depalma, 1984, 3ª ed., pp. 254 y 255.

²⁴⁴ En Sociedades.

diferencia con los impuestos impersonales y regresivos, aunque en las sociedades es objetivo y proporcional²⁴⁵.

Otra característica general, es el conocido mínimo imponible exento o cuota eximida por el impuesto, cifra numérica que representa una cantidad de ingresos exiguos. Al poseer tal *eslogan* fiscal no representan interés alguno a la Administración Tributaria, es decir, obtenida la riqueza “queda libre de todo impuesto directo, por considerarse que con ella el contribuyente debe atender a sus gastos necesarios de subsistencia, tales como alimentación vestuario, vivienda, atención médica, etc. [...] debe complementarse con la supresión de impuestos indirectos que gravan los usos o consumos de primera necesidad, ya que de lo contrario el *mínimum* exento se haría ilusorio.”²⁴⁶ Incluso, John Stuart Mill defensor de la progresividad vio desvirtuada su tesis por este criterio²⁴⁷.

La cantidad mínima desgravada –contrario a lo que puede pensarse– no atenta contra el principio de justicia²⁴⁸, sino lo condimenta con mayor fuerza; también se acompasa de manera saludable con el sacrificio²⁴⁹ que cada sujeto pasivo está dispuesto a sufragar según la renta obtenida, cuando la misma sea vista como cifra idónea para recibir el impuesto, llegaríamos entonces a la equidad en su máxima potencia²⁵⁰. La exención de ciertas rentas debe darse en especial en las rentas provenientes del trabajo, sin menospreciar otros tipos de ingresos producto del capital, los cuales pueden ser liberados de imposición, si luego de un estudio integral de varios factores vitales las autoridades públicas determinan que tales réditos

²⁴⁵ Pero puede darse el caso de una tarifa baja y progresiva a diferencia de alta y progresiva (personas).

²⁴⁶ Manuel Matus, *op. cit.*, p. 165.

²⁴⁷ Gabriel Franco, *op. cit.*, p. 352.

²⁴⁸ Guillermo Ahumada, *op. cit.*, t. II, p. 573.

²⁴⁹ Sobre este principio existen tres derivaciones, sacrificio: igual, mínimo y proporcional. Véase, Luigi Einaudi, *op. cit.*, pp. 98–111. Véase también, Mauro Fasiani, *op. cit.*, pp. 321–330.

²⁵⁰ Porque las personas con un mínimo exento si bien reciben servicios públicos no divisibles, no se detrae de su pobre economía un monto para que tales servicios se sigan recibiendo; los mismos se solventan por aquellos contribuyentes dispuestos a realizar ese sacrificio, los cuales al satisfacerlo no ven afectado su economía como lo harían los primeros.

cumplen con estándares mínimos de sobrevivencia social, económica y del buen vivir, si se actúa así, la cifra minúscula queda librada de toda potestad tributaria e impositiva porque se considera a ese monto *mínimo* como necesario para que el contribuyente (natural o jurídico) sobreviva o siga manteniendo sus funciones económica esenciales.

De forma simultánea contrario al mínimo desgravado, existe el mínimo imponible, monto establecido por el Estado como fracción básica esencial para solventar el impuesto. Para poder cuantificar y establecer esa cantidad como materia gravable mínima se deben analizar múltiples variables, ya que la misma una vez señalada como escalón básico de ingresos brindará seguridad a la administración tributaria para detraer sin traba alguna la riqueza particular, porque obtenida esa cifra por la persona o sociedad el acreedor tributario procederá de forma innegable a requerir el pago del impuesto.

No es fácil establecer esa medida mínima porque para ese fin se necesitan realizar estudios macroeconómicos, calidad de vida, costos empresariales, salario básico unificado, población económicamente activa, entre otros; sólo luego de ese examen, el ente público tendrá insumos ciertos para declarar una fracción como mínima o bajo su potestad se conmine un monto *responsable* de soportar el impuesto, esto sin producir efectos sociales colaterales.

La riqueza a detraerse por el Impuesto a la Renta se determina por la declaración (impresa o virtual) oportuna del contribuyente. La respuesta del sujeto pasivo al llamado hecho por la autoridad fiscal en aras de saciar el impuesto una vez depurada la base líquida debe representar su responsabilidad y obligación. Sin embargo, aunque el ideal tributario se pinta como realizable queda en palabras, porque el pacto fiscal en muchas soberanías no se funda, por lo tanto, la sola intervención del sujeto pasivo incluso de la Administración a veces

no es suficiente²⁵¹, siendo necesarias otras seguridades; en consecuencia, la determinación del impuesto obedece a tres ángulos aplicativos conexos y diferentes entre sí: determinación del sujeto pasivo²⁵², intervención del acreedor tributario²⁵³ (directa²⁵⁴ o presuntiva²⁵⁵) y de forma mixta²⁵⁶, existiendo también otras formas de determinación²⁵⁷.

La participación del deudor tributario puede responder a criterios de inclusión con/en el Estado, poder alentar al contribuyente a sentir pertenencia en el pago y cumplimiento del importe tributario, sin mayores rabietas o con intención de perjudicar a terceros, aunque un tributo de la clase que sea, se seguirá entendiendo como la introducción de la mano pública en el bolsillo privado, encontrando el organismo tributario por esa idea particular ciertas trabas para un acuerdo mutuo. De aquella premisa, surge la necesidad de encontrar un punto de equilibrio para el ideal de concordia fiscal, y más aún en un régimen impositivo, que abusa de masa agigantada de tributos, excesiva presión tributaria, doble imposición interna por carencia de sistematización en los tributos, falta de plenitud en las normas provocando contradicciones en la propia armadura jurídica y el daño colateral, divorcio impositivo aun antes de entablarse la relación u obligación tributaria.

Bajo este propósito debe considerarse en primer lugar, que la declaración del *sujeto pasivo* debe ser el ideal de toda administración fiscal cuando la misma se realiza sin intervención del impulso hecho por la ley y bajo el albedrío del propio contribuyente, su

²⁵¹ Gabriel Franco, *op. cit.*, p. 353.

²⁵² Código Tributario, Registro Oficial Suplemento No. 38, 14 de junio de 2005, artículo 89, Ecuador.

²⁵³ *Ibid.*, artículo 90, Ecuador.

²⁵⁴ *Ibid.*, artículo 91, Ecuador.

²⁵⁵ *Ibid.*, artículo 92, Ecuador.

²⁵⁶ *Ibid.*, artículo 93, Ecuador.

²⁵⁷ Determinación objetiva y ficta. Véase, Ley General Tributaria, Publicada por el Boletín Oficial del Estado (BOE) núm. 302, 18 de Diciembre de 2003, artículo 53, España.

concepto nos refleja la voluntad²⁵⁸ de la persona o corporación (por medio de su representante o su responsable legal) en dirigirse al ente administrador del impuesto para declarar de forma directa²⁵⁹ la rentas que solventarán el gravamen, suceso que se ejecuta luego de haberse comprobado la realización de la *hipótesis legal*²⁶⁰ que invoca la puesta en escena del contribuyente. Esta presencia obedece a la necesidad de detraerse de aquella totalidad de riqueza una congruente cifra que alimente el impuesto, su fraternidad depende también, de la forma como ese procedimiento se viabiliza por el legislador o administrador tributario.

En segundo lugar, al proceso de cuantificación de la base imponible y posterior incrustación del impuesto a tal monto, cita la figura del *sujeto activo* para que de manera frontal establezca bajo datos reales la cantidad exacta a sustraerse por el impuesto, la determinación se da al intervenir en el acto declarativo del sujeto pasivo para comprobar los datos ahí establecidos, los cuales deben ser singularizados en base a la verdad económica del contribuyente y de no ser tal proceder incluso a su enmienda²⁶¹ o si no realiza el examen de “verdad” de la declaración, se puede ayudar de información externa de terceras fuentes que sirven de respaldo documental: bases de datos informáticas, contabilidad empresarial, giros económicos registrados del contribuyente, entre otros; datos singulares e imputables a un sujeto que permiten destapar la válvula de seguridad de elementos relevantes de posibles ingresos del deudor tributario, mecanismo de suprema ayuda para que el sujeto activo no deje de percibir ingresos particulares a su cuenta pública. Podemos señalar que los dos métodos

²⁵⁸ Interna (su declaración responde a ley, pero esta no le obligación a hacerlo) o externa (la ley lo obliga con o sin voluntad).

²⁵⁹ Aunque la norma tributaria ecuatoriana no la nombra como directa, consideramos a la misma sin poseer tal título aplicativo conlleva tal acción.

²⁶⁰ Importante desarrollo doctrinal sobre este tema ha surgido por Ataliba, el cual señala a la hipótesis de incidencia, como la descripción hipotética de la realización de un hecho factico, hecho o conjunto de hechos que una vez realizados dentro del mundo fenomenológico realiza, origina y determina el nacimiento del pago de un tributo. Véase, Geraldo Ataliba, *Hipótese de Incidência Tributária*, Sao Paulo, Malheiros, 1999, pp. 47–106.

²⁶¹ Código Tributario, Registro Oficial Suplemento No. 38, 14 de junio de 2005, artículo 68, Ecuador.

(sujeto activo y pasivo) pueden ser conocidos y concebidos como medios de determinación directa.

De la determinación de forma directa por la autoridad tributaria se puede dividir un mecanismo de determinación *presuntiva* o *indirecta*²⁶², componente que fija la cifra total a sustentar el impuesto, en razón o bajo el argumento de rebeldía del contribuyente, por cuanto, el mismo desea omitir el llamado de atención realizado por el sujeto activo para declarar sus rentas, porque desea falsear la verdad o realidad acerca de sus réditos, por inexistencia de datos sobre sus ingresos, entre otros. El presente instrumento se utilizó antiguamente en Francia en el conocido impuesto a los edificios, cuyo método presuntivo se dio por el número de puertas y ventanas del bien²⁶³; en tal virtud, desde épocas anteriores a la presente fecha el mecanismo basado en presunciones ayuda a encaminar el aspecto tributario, como también mal utilizado puede conducir a posibles abusos por parte del administrador fiscal.

El proceso se da por indicios, actos, hechos o presunciones²⁶⁴ verificables que vislumbren la realización de la *hipótesis de incidencia* y demás formalidades del impuesto; pero a falta de presunción se establece la renta por medio de coeficientes²⁶⁵, método último que nos transporta a otro camino investigativo, sólo nos limitaremos a manifestar que su uso recoge amplia movilidad o discrecionalidad a la administración fiscal, porque al aplicarlo se lo hace sin un único criterio, lo que puede representar grandes desaciertos e incredulidades a los contribuyentes, por ello su implementación debe obedecer como “solución subsidiaria”²⁶⁶.

Finalmente, la última forma es la *mixta*, método indicativo de intervención conjunta de los dos actores encontrados en la relación jurídica-tributaria (sujeto activo y sujeto pasivo), el

²⁶² Ley General Tributaria, Publicada por el Boletín Oficial del Estado (BOE) núm. 302, 18 de Diciembre de 2003, artículo 53, España.

²⁶³ Mauricio Plazas Vega, *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario*, Bogotá, Temis, 2000, p. 754.

²⁶⁴ Ley de Régimen Tributario Interno, Registro Oficial No. 463, 17 de Noviembre de 2004, artículo 24, Ecuador.

²⁶⁵ *Ibid.*, artículo 24, Ecuador.

²⁶⁶ Rafael Calvo Ortega, *Derecho Tributario (Parte General)*, Elcano, Civitas, 2006, 10ª ed., p. 191.

uno (activo) requiere los datos económicos o información económica necesaria del contribuyente (pasivo) o en su defecto del responsable para ese fin, requerimiento financiero realizado con la necesidad de poder comprobar si existe o no la causación del impuesto, de validarse su invocación se activa el gravamen en la respectiva base imponible para cada caso, es decir, realizada la cuantificación de la riqueza, el impuesto detrae la porción establecida para tal monto, pero ese objetivo se logró de la convergencia mutua y ayuda de los dos sujetos.

Comprobada la realización hipotética, formada la cifra o base imponible y establecido el importe a detraerse de esa cantidad por el impuesto, se procede a realizar su *pago*. La satisfacción del tributo se realiza por la persona (natural o jurídica) señalada en ley como titular y responsable de su satisfacción (en la mayoría de ocasiones por el propio sujeto pasivo por la presunta no traslación del impuesto) en la forma y plazos especificados en la norma. Del mismo modo el conjunto jurídico puede contemplar otras alternativas de pago: retención en la fuente²⁶⁷, pago a cuenta, pago fraccionado, entre otros; mecanismos viables que permiten una pluralidad de alternativas en su cumplimiento.

El periodo impositivo o año tributario del Impuesto a la Renta es preferible ajustarlo al año natural²⁶⁸ (1 de Enero a 31 de diciembre de cada año calendario²⁶⁹), no debe tenerse otro criterio respecto a esa fecha, porque la misma evita mayores sobresaltos administrativos, jurídicos y sociales a los dos actores empatados en la relación u obligación jurídica impositiva; sin embargo, existe el problema de “si se debe gravar las ganancias correspondientes a un

²⁶⁷ Este mecanismo permite, por ejemplo en USA que el impuesto se recaude en un porcentaje mayor del 90%. Véase, Richard Musgrave y Peggy Musgrave, *op. cit.*, pp. 481 y 482.

²⁶⁸ Esta regla se rompería con los años bisiestos.

²⁶⁹ Ley de Régimen Tributario Interno, Registro Oficial No. 463, 17 de Noviembre de 2004, artículo 7, Ecuador.

período o el promedio de varios ejercicios”²⁷⁰, aunque todo varía según la naturaleza del deudor tributario.

Nótese la diferencia entre un empleado público y un agricultor; el primero trabaja a tiempo fijo y en año calendario normal, el segundo labora en función de temporadas (cultivo, estación climática, cosecha de productos, etc.); pero también el tiempo fiscal natural puede ser otro cuando se trate de sociedades variando incluso al año comercial o económico. Lo que produce un entender diverso respecto a la estructura del impuesto, en base a esa premisa genérica trazamos los aspectos fundamentales del impuesto y su interacción en las posibles rentas a ser detraídas.

2.1.3. Características fundamentales del Impuesto a la Renta

El Impuesto a la Renta emerge en cada territorio impositivo, la palabra renta a la cual se le añade el término impuesto da origen al Impuesto sobre la Renta (en personas o en sociedades), tal combinación no sólo representa un juego semántico, sino que esta especie del género tributo es considerada por muchos como “el impuesto más importante por sí solo y el pivote central de la estructura tributaria”²⁷¹, sin su introducción el sector económico, financiero, presupuestario y tributario no tendrían sustento aplicativo.

El impuesto interactúa dentro de un conglomerado social, este último sin permanecer errante o nómada, como en épocas monolíticas se forma en estructuras de convivencia o sobrevivencia mutua. En la actualidad el factor que impera socialmente es la globalización económica con su corriente de tipo capitalista, por ello, el objetivo perseguido para aplicar el impuesto ha sido el realizar “una distinción entre el capital, el cual se le designa el rol de

²⁷⁰ Gabriel Franco, *op. cit.*, p. 346.

²⁷¹ Richard Musgrave y Peggy Musgrave, *op. cit.*, p. 478.

factor o elemento de la producción y la renta, que puede ser derivada del capital que se posee, o de una actividad que genere ingresos, como el trabajo en todas sus formas; renta que puede provenir también de la concurrencia de los factores combinados: capital y trabajo”²⁷², esta última denominada mixta, que resulta porque a veces es imposible disgregar la parte de renta que corresponde de una u otra derivación, pero obtenida por el contribuyente no puede quedar ajena a gravarse, en todo caso el rédito sólo puede provenir o del capital o del trabajo²⁷³.

La lectura tributaria ha sido la separación del origen (capital) y la consecuencia (renta), de tal manera, el poder tributario se debe accionar tan solo en la segunda riqueza. También se separa este tipo de renta, de la obtenida del trabajo para evitar confusiones en cuanto a su origen, aunque con mayor importancia su desmembramiento en el tipo cédular. Su discriminación procede en razón de que cada renta tiene esencia y distinción cualitativa como cuantitativa ya sea derivada o del capital o del trabajo²⁷⁴, disgregación surgida por el concepto renta–producto por el trato en solitario a cada renta por su origen o naturaleza.

En la práctica tributaria la *renta* ha sido la fuente que más aceptación ha tenido dentro de las legislaciones jurídicas, aunque el gravarla no siempre es la máxima de imposición porque existen impuestos que en franca legalidad se dirigen sobre el capital sin reparo alguno, aun cuando no exista necesidad financiera que exija gravar esa fuente, por lo tanto, se puede activar un impuesto al capital para obtener ingresos con o sin necesidad emergente de recursos públicos.

La doctrina capitalista ha manifestado que “el capital debe ser intangible a la imposición, por cuanto el Estado no podría afectarlo con su régimen impositivo sin provocar la destrucción de ese capital; en cambio, sería la renta, cualquiera que sea la fuente donde

²⁷² Manuel Matus, *op. cit.*, p. 175.

²⁷³ Mauro Fasiani, *op. cit.*, pp. 338–350.

²⁷⁴ *Ibid.*, p. 338.

provenga, la base imponible por excelencia, como expresión de poder económico o contributivo”²⁷⁵, es decir, no se debe sofocar la fuente originaria de renta; sin embargo, en la doctrina socialista²⁷⁶ la contralectura no se hace esperar respecto a gravar el capital, por ejemplo, el Impuesto sobre Herencias, Donaciones y Legados ¿es un impuesto nocivo y confiscatorio a ese capital? Si el tributo por su importe, obliga a la persona que recibe el bien raíz a realizar su imperiosa enajenación podríamos responder afirmativamente.

La idea del párrafo anterior nos conmina a realizar una distinción entre las rentas fundadas y no fundadas²⁷⁷, esto con el objetivo de realizar un postulado de política fiscal para gravar más fuertemente las primeras antes que las segundas; aunque no siempre suceda así, porque su tratamiento fiscal en algunos casos ha dado paso a gravar con mayor rigurosidad las segundas, en este sentido, debemos entender a las “rentas fundadas (las que) provienen del capital”²⁷⁸ y (las) no fundadas las que proceden del trabajo^{279,280}.

La naturaleza de las rentas de capital producen su incremento, porque en el caso de los bienes los mismos tienen vida perpetua sobre todo los inmuebles, los cuales en la mayoría de ocasiones se van consumiendo de forma lenta, pero no se agotan²⁸¹ y en poder de una persona pueden servir con fines económicos o de rentabilidad, considérese cuando el bien adquiere *plusvalía*. En todo caso, la generación de una renta del capital o del trabajo se realiza cuando

²⁷⁵ Manuel Matus, *op. cit.*, p. 175.

²⁷⁶ Insignes representantes son defensores de esta teoría Marx, Engels, Lenin.

²⁷⁷ Rentas del capital y del trabajo, respectivamente (categorización hecha desde la doctrina alemana).

²⁷⁸ Igual a no ganadas, en estas rentas no existe desgaste de la fuerza de trabajo para producir la renta del capital. Véase, Harold Groves, *op. cit.*, p. 301. Sobre este punto señala que “la renta que produce la propiedad es más sólida que la que produce los servicios” (trabajo).

²⁷⁹ Igual a ganadas, porque existe desgaste de la fuerza de trabajo para producir la renta. Véase Harold Groves, *op. cit.* p. 301. Sobre el tema manifiesta “el ingreso proveniente de servicios supone menos capacidad de pago para cubrir los impuestos que el procedente de inversiones [...] por la breve e incierta posesión de las facultades humanas. Toda persona joven de razonable prudencia sabe la diferencia que existe entre casarse con quien gane \$ 100 000.00 producidos por servicios (trabajo) que él que preste o con quien los tenga de renta producida por sus propiedades.”

²⁸⁰ Sergio Francisco de la Garza, *op. cit.*, p. 393.

²⁸¹ Forma conocida como renta imputada, a la cual se le deducen la depreciación y el mantenimiento del bien.

la persona realiza ciertas actividades para aprovechar el bien (inmueble o mueble) o vende su fuerza laboral en el mercado, respectivamente.

La idea de gravar con más severidad las rentas del capital, que las del trabajo responde al *eslogan* de discriminación, diferenciación o separación de las rentas según sus orígenes, este objetivo se debe en primer orden “no en el deseo de perseguir el capital, sino en ciertos hechos que corresponden a una realidad y que, considerándolos, permiten una justicia conceder a las rentas del trabajo un trato tributario más favorable [...], salvo cuando las rentas del trabajo alcanzan un alto nivel, que hace innecesaria una protección social de sus beneficiarios”²⁸², porque sería un desajuste tributario protegerlas si la rentabilidad a costa del trabajo en cada sujeto aumenta con solidez impositiva, no gravar ese acrecentamiento según escalas de imposición, descubre un trato inequitativo en una verdadera capacidad contributiva.

El tratamiento de su separación responde a hechos como: inestabilidad de las rentas provenientes del trabajo²⁸³, riesgos laborales, despidos intempestivos, cierre de empresas, entre otras; además la falta de seguridad y permanencia sufrida en todo trabajo determina que el flujo de ingresos en cabeza del sujeto, el cual vende su fuerza laboral sea demasiado dúctil al vaivén de ese mercado. Mientras en la otra orilla, quien posee una renta de capital, y además, está en la capacidad de prestar sus servicios puede aumentar su poder económico²⁸⁴ sin problema, esto respecto a quién sólo depende de las rentas ganadas; el segundo tendría doble ingreso en comparación al sujeto que realiza de forma única la actividad de servicio.

Con ese fin surge la idea de recaudar mediante cédulas estas dos rentas, “así un contribuyente con ingresos que proceden de sueldos y de inversiones, es gravado

²⁸² Manuel Matus, *op. cit.*, p. 167. Véase, Richard Musgrave y Peggy Musgrave, *op. cit.*, pp. 493 y 494; Harold Groves, *op. cit.*, pp. 301 y 302.

²⁸³ Manuel Matus, *op. cit.*, p. 168.

²⁸⁴ *Ibid.*, p. 168.

separadamente de acuerdo con dos bases distintas”²⁸⁵ aunque el modelo aplicado sería el mixto porque la mayoría de legislaciones aplican tasas progresivas sobre una de esas riquezas (la que sea menos móvil: idea dual). De ese tratamiento fiscal deviene la razón de aplicar en cada caso un trato impositivo parecido, pero no igual, porque cada hecho o circunstancia incluso comparable tienen singular camino, si empleamos un único camino fiscal nos alejamos de la certeza²⁸⁶ para descubrir una capacidad contributiva, lo que ocasiona la existencia de excesivos agrietamientos fiscales y sociales por aplicar un proceso tributario mecánico.

La salida más viable para saber la procedencia de cada rédito, ya sea del capital o del trabajo es estudiar cada fuente reproductora de renta, aunque el problema sería: ¿qué sucede si la misma no proviene de una fuente fija o deriva de una que se extinga en el instante de su explotación o que proviene de terceros o de incrementos patrimoniales que sólo transmiten un resultado final más no su origen? Ideas que vivifican la problemática que se extiende en este avance investigativo.

2.1.3.1. Capital

El impuesto sobre la renta del capital asegura su vínculo sobre la riqueza no ganada (unearned) pero fundada, en este caso, el examen que debe realizarse para catalogar si un rédito deriva del capital, es que si esa renta “no proviene del trabajo”²⁸⁷, ni de su socio con esa fuente. En este sentido, la obtención de una renta de capital incontaminada, pura y perfecta procede cuando la misma no sufre ninguna mezcla o mixtura con el trabajo, por lo tanto, la renta del capital representa una riqueza que se asocia o puede derivar netamente o de un

²⁸⁵ Harold Groves, *op. cit.*, p. 302.

²⁸⁶ Principio defendido por Adam Smith.

²⁸⁷ Eduardo Riofrío Villagómez, *op. cit.*, t. II, p. 209.

capital inmobiliario, o de uno mobiliario, con las múltiples derivaciones en este último tipo por su faceta más móvil y cambiante.

De acuerdo a Gabriel Franco²⁸⁸ el impuesto vio la luz aplicativa con bastante parsimonia en relación a otros tributos, este suceso respondió principalmente porque en épocas antiguas la iglesia prohibía dar dinero en busca de riqueza, hoy en cambio se hace impensable para la administración tributaria no gravar las riquezas obtenidas por el particular cuando desembolsa dinero o cuando disfruta del flujo de beneficios producto de su inyección de capital, retribución recibida de manera directa por el propietario del capital o por medio de terceros, considérese la imposición en caso de recibirse los conocidos dividendos, lo que abre un tema novedoso de estudio.

El impuesto grava el capital de la persona o sociedad, aunque todo dependerá de cómo se justifica esa acción tributaria, los debates más fuertes sobre esta forma de imposición se han instaurado desde la corriente capitalista y la socialista (propiedad privada *versus* propiedad pública), la primera postura reniega el impuesto al capital, la segunda abre sendos argumentos que apuntalan su defensa.

¿Cuándo se impone un impuesto al capital? Se establece o se considera “económica y financieramente impuesto al capital al que, por la aplicación de su tasa, no alcanza a ser pagado con la renta que el capital produce, apreciada ésta en dinero o en el servicio que reporta a su dueño”²⁸⁹, haciendo necesario que se grave no sólo ese producto, sino la fuente (capital) que produce esa riqueza.

Debemos agregar que en el concepto de *capital mobiliario* se pueden considerar algunas derivaciones: ganancias de capital, intereses, regalías, participaciones en utilidades de

²⁸⁸ Gabriel Franco, *op. cit.*, p. 327.

²⁸⁹ Manuel Matus, *op. cit.*, p. 180.

la compañía, rentas vitalicias e ingresos por el arriendo de bienes muebles; en el caso de *capital inmobiliario*, se consideran las rentas obtenidas principalmente por el arriendo de inmuebles o en variados casos el subarrendamiento, también ingresarían los derechos reales que se consideren en una retribución, como el usufructo²⁹⁰. Explicar cada una de las posibles derivaciones del capital escapa al cometido del tema central pero las incluimos con criterio didáctico; sin embargo, su abordaje correspondería a otro análisis investigativo.

2.1.3.2. Trabajo (salarios de los trabajadores)

Las rentas ganadas (earned) pero no fundadas, tienen aplicación singular en este contexto, el énfasis se origina en un primer momento por definir lo que es renta del trabajo, de tal forma, se considera rédito ganado a todas las “contraprestaciones o utilidades, cualquiera sea su denominación o naturaleza”²⁹¹ brindadas en compensación de un servicio laboral. La riqueza emergida puede obtenerse del “ejercicio profesional, en su sentido más lato, sin el concurso del capital, a saber: sueldos, salarios, honorarios profesionales, comisiones”²⁹², pensiones, dietas, entre otros.

La forma y renta del trabajo presenta derivación pura e impura; la pura, sería la que se obtiene de forma única en el desempeño de la actividad laboral y sin ninguna intervención del capital; la impura, la renta deriva del trabajo desempeñado por el operario con la ayuda de una maquinaria (capital mobiliario). Incluso dentro de las rentas laborales puede incrustarse el tema del *Fringe Benefit Tax*²⁹³ como una retribución fuera de lo normal, aunque existen ingresos exentos como los gastos de viaje en el sector privado o los viáticos en el sector

²⁹⁰ Roque García Mullin, *Impuesto sobre la renta: Teoría y técnica del impuesto*, Santo Domingo, Alfa y Omega, 1980, pp. 93–101.

²⁹¹ Tulio Rosembuj, *op. cit.*, p. 126.

²⁹² Eduardo Riofrío Villagómez, *op. cit.*, t. II, p. 207.

²⁹³ Véase, Capítulo I, Subtema 2.3., p. 125.

público²⁹⁴; si se incluyen estos casos como gravables necesitan más de un escrutinio tributario riguroso para que defienda con dureza fiscal su introducción.

El trabajo puede ser realizado desde una gama amplia de escenarios: empresa privada o pública, en relación de dependencia como de forma autónoma, en períodos cortos (agricultores) o de manera permanente, etc. El tratamiento impositivo para cada caso dependerá de la política tributaria que se encamine en aras de no fundir la sobrevivencia del trabajador o del sector encargado de enrolar la población económicamente activa con el afán de detraer la fuerza humana a cambio de un estipendio monetario, en especie o en la forma que sea su pago. La retribución, cualquiera que sea, necesita ser medible en dinero para determinar la cifra de renta percibida por el trabajador y someterse luego a imposición.

La razón de su colocación en la renta y posterior cópula en el impuesto no tiene un punto de origen claro debido a que “los antecedentes más próximos a este gravamen los encontramos en el impuesto de clases, pues no es fácil hallar en la historia fiscal instituciones que graven de una manera autónoma los rendimientos del trabajo personal. La práctica francesa comprendía las profesiones liberales [...] y lo mismo hicieron todos aquellos países que imitaron el ejemplo de Francia.”²⁹⁵

Así, el “impuesto especial aparece muy pronto el que grava la remuneración de los empleados públicos y según un método de recaudación que se aparte de la patente.”²⁹⁶ Dentro del Ecuador este fenómeno no ha quedado exento de consideración, el mismo se ubica como ingreso característico del concepto de renta²⁹⁷, la cual se forma con los ingresos recibidos tanto por ecuatorianos y extranjeros cuando desempeñen actividades de servicio en

²⁹⁴ Ley de Régimen Tributario Interno, Registro Oficial Suplemento No. 463, 17 de Noviembre de 2004, artículo 9, numeral 11, Ecuador.

²⁹⁵ Gabriel Franco, *op. cit.*, p. 337.

²⁹⁶ *Ibid.*, p. 337.

²⁹⁷ Ley de Régimen Tributario Interno, Registro Oficial Suplemento No. 463, 17 de Noviembre de 2004, artículo 2, Ecuador.

consideración al criterio de fuente; salvo quienes no son residentes y presten servicios ocasionales cuyo estipendio se solventa por un organismo residente en el exterior estarán exentos de solventarlo o si el pago procede del exterior y si no es cargo del gasto de la sociedad constituida, domiciliada o con base fija en el Ecuador²⁹⁸ tampoco debe cancelar el impuesto y también cuando el sujeto pasivo obtenga la renta en el exterior bajo ciertas seguridades jurídicas²⁹⁹ tampoco necesita satisfacer el impuesto.

No cabe duda que los “salarios de los trabajadores deben quedar sujetos al impuesto cuando alcancen totalizadas al año el mínimo imponible, cualquiera que sea la naturaleza de las tareas que desempeñan. Sin embargo, dadas las insuperables dificultades [...] sobre todo del carácter intermitente de la mano de obra, y (baja recaudación, antiguamente) se había abstenido de siempre de gravar *directamente* los salarios”³⁰⁰, hoy en cambio la lectura es otra, la metamorfosis de su imposición obedece al progreso económico del sector laboral por el efecto de elevar la remuneración o los salarios de los trabajadores cada cierto tiempo, por ende son perfectamente gravables.

La gran mayoría de legislaciones consideran imposables los réditos del trabajo, ya sea que se compensen en dinero, especies o servicios; lo único que se necesita para ser gravados es que la renta provista al trabajador derive de un esfuerzo laboral o provenga del desempeño de tales funciones. Incluso en Bolivia las personas que desempeñan servicios “profesionales” se consideran como empresas y tributan en consideración al IUE³⁰¹, es decir, se asocia al profesional como sociedad porque el concepto de empresa específica que será “toda unidad económica, inclusive las de carácter *unipersonal*, que coordine factores de la producción en la

²⁹⁸ *Ibid.*, artículo 8, numeral 1, Ecuador.

²⁹⁹ *Ibid.*, artículo 8, numeral 2, Ecuador.

³⁰⁰ Achille Giannini, *op. cit.*, p. 108.

³⁰¹ Ley No. 843 de Reforma Tributaria, 28 de Mayo de 1986, artículo 37.- Los profesionales se catalogan como: empresas unipersonales, Bolivia.

realización de actividades industriales y comerciales, el *ejercicio de profesiones liberales y oficios* [...]”³⁰², además estos últimos se encuentran bajo presunción irrefutable de ingresos, porque sin prueba en contra se presume que el 50% de sus rentas son netas³⁰³ y sin objeción deben tributar, lo que demuestra que si la actividad laboral se perfecciona al grado de la ciencia o acorde a la profesionalización del trabajador, el impuesto puede tener otro matiz impositivo asociando incluso a una persona como un ente societario.

2.1.3.3. Mixta

En cuanto a las rentas mixtas, como su título lo indica, provienen de la mezcla del capital y el trabajo o viceversa, si se quiere saber cuál es la proporción aportada de estas dos fuentes se “deberá establecer cuál es el elemento que predomine en su producción y, según sea la conclusión, considerarlas como derivadas del trabajo o del capital, para los efectos de su imposición”³⁰⁴; aunque muchas legislaciones se han dado la tarea de disgregar el porcentaje aportado por cada fuente en la renta mixta, luego se confunden sin mayor diferenciación cualitativa o cuantitativa, siendo no importante la procedencia o cifra aportada sino el resultado de su cuantificación porque será el que derive en un criterio de imposición, aunque este tratamiento depende también del concepto de renta que se aplique en la jurisdicción tributaria para ser o no importante su segmentación.

El rédito mixto engloba “las rentas y utilidades de cualquier clase que sean, que provengan del asocio del capital y del trabajo, como utilidades del comercio, de la industria de sociedades en nombre colectivo, empresas de construcción, etc.”³⁰⁵, nótese que la renta mixta

³⁰² *Ibid.*, artículo 39, Bolivia. (Énfasis añadido).

³⁰³ *Ibid.*, artículo. 47, inciso 2º, Bolivia.

³⁰⁴ Manuel Matus, *op. cit.*, p. 168.

³⁰⁵ Eduardo Riofrío Villagómez, *op. cit.*, t. II, p. 213.

nos habla también en términos societarios lo que produce un criterio abarcado hacia ese sector económico. Si analizamos la renta mixta aquella chocaría con el concepto renta–producto por los requerimientos que este concebir implica; así, los criterios para poder establecer la respectiva cedularización de esa fuente se enervaría por cada rédito mixturado, porque al mezclarse, la noción del *producto* no tendría un criterio de certeza tributaria por el agujero surgido, esto por no poder determinarse con dureza su precepto: una fuente–una cédula³⁰⁶, aunque muchos defienden a la renta mixta como producto de una verdadera “fuente”.

2.1.3.4. Actividades empresariales o profesionales

Los réditos obtenidos en actividades empresariales o profesionales no pueden entenderse como rentas normales o mixtas, porque los escenarios o condiciones de formación y obtención son en sí, distintos. Las rentas normales o mixtas se producen en un proceso planeado, lógico y seguro; en cambio, las riquezas empresariales o profesionales ya sea obtenidas en una sociedad o bajo la utilización del sujeto del ente jurídico, sólo coinciden con el afán de producir una riqueza u obtener la mayor utilidad posible dentro del ámbito económico.

Su diferencia obedece a que no siempre se las puede obtener de forma segura o existe un margen de confianza grande en su logro, por ello, su entorno fenoménico es bajo *libre elección* y sin coacción a tales acometidos de certeza, pues, incluso pueden ser a *riesgo* en la inversión del capital, de allí la dificultad de poder establecer con claridad la genealogía tributaria de este artefacto de riqueza. La renta puede o no ser obtenida por una persona

³⁰⁶ Cfr. Roque García Mullin, *op. cit.*, p. 9.

natural o jurídica al combinar el capital y el trabajo o por la sola intervención de una de ellas³⁰⁷, en caso de existir, se otorga a su beneficiario.

El rédito se logra mediante la unión del capital como medio óptimo, más la actividad del trabajador como complemento idóneo, incluso pueden utilizarse sin condición previa de un tanto por ciento o también se puede obtener la riqueza cuando intervienen tan solo una de aquellas fuentes, criterio no amparado en la renta mixta. De esta forma, los factores interventores lo hacen en pro de *crear o repartir bienes o prestar servicios* desde la persona o por intermedio del sector societario al sujeto que tiene la idea de su obtención o no (riesgo).

Para identificar esta renta, debemos examinar que “no es ni a forma de retribución ni el que los gastos originados sean satisfechos por lo intermediarios, sino el que éstos *organicen por su cuenta y riesgo la actividad*”³⁰⁸, ahí la piedra de toque para establecer cuando nos encontramos con este ingreso, incluso esta riqueza ayuda al criterio de imposición porque provee los insumos necesarios para que una banda tarifaria acorde a la masa imponible cuantificada se active, además los beneficios empresariales tienen mucha aplicación para aclarar el nexo de sujeción de un contribuyente a una soberanía tributaria a nivel transfronterizo, porque es el último anclaje a una tipología de renta.

En síntesis, observamos que los cimientos de renta se generan desde el capital o el trabajo, siendo estos los que pueden derivar en otras “rentas”. Además, se suma el tratamiento tributario establecido para cada riqueza, las que pueden surgir en una forma y derivar en otras categorías, al punto que, es de un tipo cuando el contribuyente actúa sobre seguro en su obtención y otro, cuando es bajo eventuales siniestros, lo que nos ayuda a caracterizar una u

³⁰⁷ Incluso bajo lo analizado anteriormente en las *rentas del trabajo*, esta riqueza puede ser catalogada como una renta del trabajo *impura* y no como una renta empresarial o viceversa.

³⁰⁸ Ignacio Pérez Royo, *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Madrid, Marcial Pons, 1992, p. 147. (Énfasis añadido).

otra tipología de renta; su tratamiento deriva también, al tipo de sujeto establecido como contribuyente del impuesto, tanto en razón de las personas como de las sociedades.

Establecido el ajuste conceptual sobre algunas generalidades del Impuesto a la Renta, debe realizarse un desarrollo más elevado en función de los dos sujetos obligados: personas y corporaciones, ambos contribuyentes poseen características propias a su naturaleza y desempeño, a continuación trazamos un avance a cada partícipe en escenografía distinta pero ligada al impuesto.

2.1.4. Personas

El Impuesto a la Renta se presta para ser considerado como impuesto general, personal, directo y progresivo; es su lectura una materia discutida en el ámbito universitario, en los debates legislativos y en las decisiones políticas, es aprovechado en cada soberanía tributaria para dirigirse en cabeza de un contribuyente, que en el presente caso es una persona natural, la cual presenta dinámica y singularidad propia para ser declarado apto de satisfacer el impuesto, siendo necesario conocer ciertas premisas básicas a su entender.

La persona se conoce como aquel individuo de la raza humana que debe cumplir con ciertas capacidades físicas, económicas, jurídicas y sociales para ser considerado como contribuyente, señalado como tal, es indiscutible su vinculación con la soberanía tributaria, por lo tanto, obtenido ese título se requiere una parte de su riqueza la cual se extrae por el Impuesto a la Renta. Una vez separada la cantidad particular, el sujeto activo la dirige para solventar los egresos o actividades del Estado.

Las rentas obtenidas por un contribuyente se pueden clasificar de forma individual para sujetarse al impuesto (forma cedular: un rendimiento → un impuesto) o pueden sumarse cada

una, en un todo integral (forma global: varios rendimientos → un impuesto) para homogenizar los ingresos que serán integrantes de renta³⁰⁹, de ese tratamiento fiscal se procede a cuantificar la masa imponible sustentadora del poder tributario e impositivo. A continuación pretendemos informar de los posibles impuestos que pueden o han sido tratados de forma individual sobre una renta en particular, esos ingresos son: dividendos, ganancias de capital, intereses, lotería u otras similares; herencias, donaciones, legados y hallazgos, entre otros.

a) Ganancias de capital (*capital gains*).- Son un tipo de renta *pasiva*³¹⁰ porque no se necesita de “una actividad de ordenación de medios de producción”³¹¹, sino sólo la enajenación de la fuente productora de réditos. La ganancia de capital se acciona, por ejemplo, cuando un escultor confecciona monumentos para venderlos en el mercado, la enajenación de cada escultura es un rédito por los servicios prestados (renta del trabajo), pero no es ganancia de capital; lo fuera, si vende la máquina de preparación del yeso que le permite componer la figura o si tiene varias máquinas y vende la más antigua para comprar una moderna.

La ganancia de capital de acuerdo al análisis de la OCDE³¹², puede ser tanto un bien inmobiliario (fincas, casas, edificios, empresa, etc.) como mobiliario (acciones, bonos, metales preciosos, artículos coleccionables, licencias de uso, activos intangibles, etc.). En efecto, estos objetos materiales de acuerdo a la ley pueden o no ser declarados como imponibles bajo una tarifa impositiva acorde a cada tipo de bien, todo dependerá del tratamiento regulatorio y de como oriente la administración tributaria esa renta, tanto así que existen ganancias de capital a largo plazo (*long capital gains*) y ganancias de capital a corto plazo (*short capital gains*) a las cuales se les aplica una tarifa en relación al tiempo de su posesión; en el primer caso, la tarifa

³⁰⁹ Cesare Cosciani, *op. cit.*, p. 593.

³¹⁰ Al igual que dividendos, intereses y cánones.

³¹¹ Manuel Lucas Durán, *Fiscalidad Internacional de rentas financieras*, Madrid, Editorial de Derechos Reunidas, 2001, p. 21.

³¹² Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio, OCDE, 2010, artículo 13.

es menor respecto del segundo o incluso viceversa, lo que demuestra que estos réditos no tienen un manejo tributario unificado.

Podemos definir entonces la ganancia de capital como la venta de la fuente³¹³ que permite la obtención de renta incluidos los derechos sobre esa riqueza, enajenación realizada dentro de un período de tiempo o ejecutada por los giros normales del negocio. Ciertas legislaciones determinan que será ganancia de capital si la misma es realizada dentro de un período considerado estimable³¹⁴ (*long capital gains*) o basta que se ejecute de forma eventual y pasajera o incluso si es menor al tiempo estimado (*short capital gains*) se sujeta al impuesto.

En todo caso, si se la regula, la tarifa en cualquiera de estos tipos varía según cada tipología abordada; además, bajo el ojo atento y el objetivo buscado por la administración pública; en varios casos algunos distritos tributarios desvirtúan el lapso temporal por considerarlo no sustancial, más bien lo principal es el resultado del negocio³¹⁵ ejecutado; se agrega también en esta particularidad de renta otro inconveniente, de si la tarifa es progresiva o proporcional según el tiempo, resultado y *capital gains* que se trate, pero que su solo estudio implicaría otra investigación.

En suma, lo importante, más allá de estas prescripciones de tipo teórico, debe ser que para generarse o no el impuesto se considere si la ganancia de capital incrementa la capacidad económica, contributiva o el patrimonio del sujeto pasivo, o se analice, si por el negocio realizado existe un remanente del precio al que inicialmente se compró esa fuente, si no existe tal riqueza no debe activarse el impuesto; pero incluso si existen pérdidas todo criterio impositivo se adecuará según cuan dinámico sea el concepto de renta endosado a las *capital*

³¹³ Existen varios ejemplos sobre la enajenación de la fuente: venta del paquete de acciones, enajenación de la masa completa de maquinaria, de un bien inmueble, joyas, antigüedades, posesiones que sobrepasen de un monto promedio, entre otras.

³¹⁴ Mayor al año fiscal o más de tiempo.

³¹⁵ Por ejemplo: comprar 10 acciones (*shares*) por \$ 3000 al 2005, si se vende tales acciones por un precio de \$ 18 000 al 2014, la ganancia de capital obtenida sería de \$ 15 000, cantidad que soportará el impuesto.

gains, de acuerdo también a la jurisdicción tributaria que se trate. En un sistema tributario este tipo de rédito no queda desgravado en su gran mayoría, pero en un régimen no siempre se consideran imponibles.

b) Dividendos.- Es una renta *pasiva*³¹⁶ que por lo general se asocia con el beneficio o utilidad que recibe la persona producto de los negocios o actividades de cada empresa, en efecto, cuando la sociedad genera una riqueza procede a distribuirla a sus socios o miembros bajo ese derecho, ya sea por las acciones poseídas, por su aporte de dinero o por una inversión realizada. Dicho de otro modo, un sujeto al ser accionista dentro de una corporación tiene un número reducido o amplio de acciones, que aparte de brindarle el poder para participar en las decisiones importantes del grupo o miembro societario con voz y voto o sólo con el primero, lo vuelven acreedor de una cantidad de riqueza en proporción al número de acciones o al monto invertido dentro de la sociedad y de cuya cifra es legalmente su propietario, el valor pagado al accionista como retribución al monto de cada una de sus acciones o por la inyección del capital a la sociedad, es el denominado dividendo.

El proceso de su pago al beneficiario acorde a su participación accionaria³¹⁷ o al ingreso del capital, se da en tres etapas generales (pero no únicas): 1) masificar la materia bruta, 2) cuantificar de la masa bruta el monto líquido conseguido por la corporación en un período (tributario, comercial o económico), para lograr esa cifra se puede deducir todo monto permitido en ley: gastos, producción y desarrollo de la sociedad en sus etapas económicas, más todo descuento adicional: pago de utilidades, intereses, depreciaciones, entre otros; y 3) medir el resultado líquido conseguido en el numeral 2). El monto obtenido en el punto 3) será el beneficio en caso de no existir saldo pasivo, la cifra positiva puede ser dada a los accionistas

³¹⁶ Porque para recibirlos, el beneficiario sólo necesita realizar un aporte o cesión de capital.

³¹⁷ El monto recibido como dividendo varía por el precio de cada acción en el mercado o su cotización en el sector empresarial.

o inversionistas en calidad de dividendos³¹⁸ si así lo determina el grupo o ente directivo, distribuido ese valor a su titular, el mismo podrá ser gravado³¹⁹ según la norma tributaria, de cuya imposición nace la conocida doble imposición económica³²⁰.

El dividendo es de interés tanto para la Administración Fiscal, como para el particular. El primero, no los descuida porque constituyen renta imponible cuando se distribuyen a sus beneficiarios³²¹, el segundo los entrega a sus beneficiarios, pero tal retribución nace porque las corporaciones o personas por su singular actividad necesitan de manera constante aporte de recursos internos o externos, siendo nocivo frenar esos requerimientos. El problema surge cuando se maquilla ese aporte de riqueza bajo otra tipología, lo cual produce en esfera doméstica e internacional efectos nocivos a los Estados y Administraciones Tributarias, dificultad fiscal más adelante abordada.

c) Loterías, apuestas, rifas, premios y similares.- La riqueza obtenida por loterías, apuestas, rifas y similares³²² (premios³²³ obtenidos en programas radiales, televisivos, telefónicos, ente otros) son ingresos vistos por la Administración Tributaria como gravables, estos réditos representan una fuente estereotipada como caudal a renta desde una posible concepción renta–incremento patrimonial, así, deben incluirse con el fin de formar la base imponible y *a posteriori* entrelazarse el impuesto bajo la premisa de saciar el importe exigido

³¹⁸ Su pago puede ser en dinero, bienes, acciones, etc.

³¹⁹ Véase, Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, Registro Oficial Suplemento No. 209, 8 de Junio de 2010, artículo 53, Ecuador.

³²⁰ Sobre el tema véase, Norberto Campagnale, *op. cit.*, p. 20.

³²¹ Ecuador grava los dividendos si su distribución supera los \$ 100 000, en este caso no existe cifra básica, pero se aplica la *progresión doble* del 1%, si sobrepasa ese monto y si se mantiene hasta \$ 200 000, la fracción a pagarse es \$ 1000 más el 5% de la cifra excedida y si es mayor a \$ 200 000 la fracción a pagarse es \$ 6000 más el 10% de lo excedido. Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, Registro Oficial Suplemento No. 463, 17 de Noviembre de 2004, artículo 53, Ecuador.

³²² *Ibid.*, artículo 8, numeral 8, Ecuador.

³²³ Estatuto Tributario, Decreto 624 de 1989, artículo 304, Colombia.

desde su legalidad, rentabilidad que desde un minucioso análisis deriva desde terceros (*flujo de riqueza*³²⁴).

Propuesto en ley la porción a detraerse por el tributo, de la cifra ganada la cual siempre será neta, se procede a su necesaria retención en la mayoría de ocasiones por el propio organizador del evento³²⁵ o será el beneficiario³²⁶ quien solventa su pago. La naturaleza y particularidad de la generación y entrega del ingreso a la persona ganadora determina que pueda darse en dinero circulante o en bienes (casa, vehículos, etc.), al ser en efectivo no presenta problema, pero si es en bienes se los puede cuantificar en comparación al valor de mercado de los mismos o bajo la oferta y demanda al momento de su entrega, darle números al objeto dependerá del prisma que cada territorio determine como óptimo, la tarifa de imposición en la mayoría de ocasiones es proporcional³²⁷ más no progresivo³²⁸, en consecuencia, no existen deducciones o un posible aminoramiento en el tamaño cuantificado como base de imposición porque la misma desde un inicio nace líquida.

d) Herencias, donaciones o legados y hallazgo de bienes situados en el Ecuador³²⁹.-

Son ingresos que pueden ser vistos como rentas sustentadoras del impuesto, si bien las tres primeras formas de riqueza tienen bastante acogida en las legislaciones del planeta (obtenidas por *mortis causa* o *inter vivos* dependiendo del acto humano o formal del causante)

³²⁴ La misma se incluye en el concepto renta–incremento.

³²⁵ Los organizadores deberán pagar la tarifa única prevista para sociedades en las utilidades obtenidas y además son agentes de retención cuando el ganador del premio solvente el impuesto. Véase, Ley de Régimen Tributario Interno, Registro Oficial Suplemento No. 463, 17 de Noviembre de 2004, artículo 36, literal c), Ecuador.

³²⁶ Los ganadores deben pagar del total del premio recibido el 15% del monto recibido, si el mismo sobrepasa la cifra mínima imponible del Impuesto a la Renta. Véase, *Ibid.*, artículo 36, literal c), Ecuador.

³²⁷ Ecuador 15%. Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, Registro Oficial Suplemento No. 209, 8 de Junio de 2010, artículo 53, Ecuador.

³²⁸ En República Dominicana la tarifa es del 25%, pero cuando el premio es de apuestas en el deporte y en lotería se aplica una escala progresiva de 10, 15 y 25 % según el monto recibido que se ajusta en tres escalas de ingresos. Código Tributario, Ley No. 11–92, artículo 309, inciso 6°, literal c), República Dominicana.

³²⁹ Ley de Régimen Tributario Interno, Registro Oficial Suplemento No. 463, 17 de Noviembre de 2004, artículo 8, numeral 9, Ecuador.

centraremos la atención en lo referente a los hallazgos³³⁰, término novedoso y a la vez dudoso. Su nombre nos indica su introducción como renta imponible; aunque se puede obtener hallazgos de forma planificada siempre terminará siendo un ingreso ocasional, no esperado, falto de periodicidad; es decir, una *renta financiera*.

En la norma tributaria no se señala el rango o monto considerado como mínimo o máximo para surtir efecto el tributo al hallazgo, como si se lo estipula en el caso de la herencia, donación o legado; sólo se entibia su tratamiento de una forma tenue³³¹ en este tipo de riqueza, no encontramos un sentido lógico al ensamblarlo sobre las tres formas prenombradas o derivamos un vínculo coherente, fuerte y directo con aquellas, más bien parecería ser un tipo parasitario de éstas. Formada la deficiencia tributaria bajo tal “genialidad” legislativa, el estudioso de la rama tributaria debería aterrizar en la búsqueda de las principales características del ingreso, también en observación de las cifras costo–beneficio de su implementación, gestión y cobro cuando en el mundo de las probabilidades se den tales hallazgos, los cuales se consideran riquezas sujetas a imposición.

2.1.5. Sociedades

El Impuesto a la Renta igualmente se dirige en función de las sociedades (*Corporate Tax*), corporaciones, personas morales³³², *enterprise* o como ordinariamente se las conoce empresas o personas jurídicas, aunque en este tipo de contribuyente la tarifa es proporcional,

³³⁰ O invención, especie de ocupación al encontrarse un cosa inanimada (sin vida, como: piedras, sustancias u objetos que el mar arroja, monedas arrojadas, tesoros, entre otras), mismas que deben tener un valor monetario importante en la sociedad y si no pertenecen a nadie se vuelven propiedad de la persona que las encuentra. Véase, Código Civil, Registro Oficial Suplemento No. 46, 03 de junio de 2005, artículo 640, Ecuador.

³³¹ Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, Registro Oficial Suplemento No. 209, 8 de Junio de 2010, artículo 11, Ecuador.

³³² De acuerdo a la legislación mexicana. Véase, Código Civil Federal, Diario Oficial de la Federación (D.O.F.), 26 de mayo de 1928, artículo 25, México. En concordancia con el Código Fiscal de la Federación de México, Diario Oficial de la Federación (D.O.F.), 31 de diciembre de 1981, artículo 1, México.

no deja de ser menos importante. Al presente ente jurídico lo definimos como la entidad inanimada que necesita de ciertas formalidades básicas para tener vida condicionada dentro de un espacio-tiempo, decimos condicionada, por cuanto necesita de la persona natural para cumplir las funciones u objetivos de su fundación, cuando ello sucede la misma puede realizar sus actividades que en la mayoría de casos son de raíz económica. Luego de fundada, si sus giros empresariales pueden ser considerados como generadores de una renta, se activa la atención de la Administración Tributaria a ese monto, será entonces cuando la entidad sea vista como contribuyente del impuesto.

Las sociedades a su vez, para poder constituirse y funcionar necesitan cumplir con ciertas condiciones jurídicas: obtener razón social, componerse con cierto número de socios, contar con un presupuesto mínimo de recursos o bienes para desempeñar sus funciones, entre otros. Todas esas seguridades dan vida al sujeto moral; sin embargo, la rigurosidad en su conformación debe ir en aumento porque el déficit de candados ha derivado que se funden sociedades fantasmas, pantallas, de papel, etc., en donde la única intención es buscar fines no lícitos trayendo vicisitudes más grandes como en el campo tributario, tanto en escenario interno y externo (*treaty shopping*, subcapitalización, precios de transferencia, etc.), aunque los candados en su creación deben ser cuidadosos para no frenar las inversiones o dislocar el crecimiento empresarial como en las PyMES³³³, o volver arduo el desempeño corporativo de grandes contribuyentes (transnacionales, multinacionales). En fin, cumplidas las formalidades o exigencias propuestas en un todo jurídico se la considera establecida en un Estado, en diferentes puntos del mismo o en otros casos, instaurada en un lugar foráneo al de creación.

a) Base imponible.- Para cuantificar la renta imponible (neta o bruta) en las sociedades se puede descontar: gastos necesarios para la producción de mercancía, depreciación de bienes

³³³ Pequeñas y Medianas Empresas.

(muebles o inmuebles), deducción de impuestos indirectos solventados por la empresa cuando no sean trasladados al consumidor³³⁴, pérdidas³³⁵, amortización, etc. Es decir, a la materia bruta se le detraen los gastos empresariales incurridos, posibilidad tributaria con el fin de no atrofiar el normal desempeño y producción societaria, egresos que deben ser separados para no disminuir el capital inicial de su constitución, para evitar formar límites al incremento de ese capital o para no frenar el desarrollo de sus actividades corporativas, para ese fin además se utilizan reglas de contabilidad local (NEC) e internacional (NIC, NIIF), según la funcionalidad requerida, pero en varias ocasiones tal necesidad fiscal persuade su abuso por el propio acreedor o deudor tributario, buscando un objetivo que no siempre puede ser lícito.

b) Accionistas.- La nutrición de la corporación para mantenerse y autosustentarse, aparte de su actividad económica, es la provocada por la participación de conjuntos humanos que sirven de soporte vigoroso en su actuar (trabajadores, proveedores, accionistas, consumidores, etc.) y que a la vez permiten viabilizar sus proyecciones societarias. Respecto al componente humano denominado “accionistas”, es necesario identificarlos porque tienen importante labor en la empresa, su ayuda no sólo puede ser con fuerza humana, sino incluso con unidades de riqueza (dinero), bienes (muebles e inmuebles) o intangibles (software); de la porción económica aportada en la mayoría de casos se busca un lucro según cada artefacto de riqueza ingresado, el rédito retribuido por ese ingreso de riqueza puede ser: intereses, utilidades, dividendos, entre otros; tipos de renta que a continuación abordamos.

³³⁴ Richard Musgrave y Peggy Musgrave, *op. cit.*, p. 483.

³³⁵ Ley de Régimen Tributario Interno, Registro Oficial Suplemento No. 463, 17 de Noviembre de 2004, artículo 11, Ecuador; Ley sobre Impuesto a la Renta, Decreto Ley No. 824, Diario Oficial de 31 de diciembre de 1974, artículo 31, numeral 3, Chile.

c) Ganancias de Capital (*capital gains*).- Se dijo que el espécimen de renta *pasiva* bajo el título de *capital gains* se origina por la enajenación³³⁶ de la fuente productora de renta, en este sentido, en varias jurisdicciones tributarias esa operación económica puede ser tratada como puerta abierta a un impuesto, por ejemplo, la empresa X produce buses, la venta de cada bus es renta a la corporación pero no del tipo ganancia de capital, lo fuera si enajena el total patrimonial corporativo, un activo (terrenos, edificios, maquinaria, etc.), el total de derechos corporativos, entre otros; el valor recibido por ese acto financiero representa ganancia de capital al vendedor y materia imponible para la administración fiscal.

También puede ser *capital gains* la venta del fajo de acciones corporativas, enajenación de títulos empresariales, participaciones u otros derechos e incluso buques o aeronaves en tráfico internacional³³⁷. La inclusión de un activo o de ciertas posesiones dentro del impuesto nos trasporta a que su tratamiento dependerá del prisma que cada jurisdicción le brinde a este tipo de operaciones (*long capital gains* / *short capital gains* incluso, en el primer tipo se aplica una tarifa mayor a la segunda o incluso lo contrario) sin olvidar que el capital no debe ser gravado con una tarifa alta, porque de ser el caso se frenaría tanto su dinámica como la movilidad de las sociedades e inversionistas de un territorio.

Bajo tales premisas, primero debe surgir de forma clara el tratamiento de las *ganancias de capital* a nivel doméstico, luego su tratamiento se debe acompañar en fase supranacional, en tal escenario cada soberanía está a la expectativa de cómo se reparta la potestad impositiva a esos movimientos económicos en cada Estado, lo que cita el tema de la Doble Imposición, la

³³⁶ Para determinar el verdadero valor o el precio real en la enajenación de la *fente reproductora de renta* puede tomarse a consideración, por ejemplo incluso los pasivos corporativos o la depreciación de la maquinaria para poder establecer la cifra verdadera de compra.

³³⁷ Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio, OCDE, 2010, artículo 14, numeral 2.

prescripción jurídica sobre este esquema nos vuelve peregrinos del Derecho Tributario postfrontera; en esa arena la lid es: fuente *versus* residencia, fenomenología siempre abierta.

d) Intereses.- Cuando la empresa se financia mediante un préstamo³³⁸ surge la renta *pasiva* llamada interés, palabra que de forma mayoritaria se caracteriza por la cifra cancelada³³⁹ por la sociedad al conjunto, bloque o miembro corporativo, socio o a un tercero que proporcionó cierta cantidad de dinero por satisfacer ese requerimiento económico, financiero o empresarial. En tal sentido, realizado el desembolso por el acreedor se genera un interés para el deudor del capital, el cual debe cancelarlo conforme a las regulaciones nacionales o internacionales para ese monto, cada pago realizado dentro del estado contable de la empresa representa un elemento pasivo susceptible de deducirse luego en la base imponible cuando se arme la materia tributable para saciar el impuesto en la administración tributaria con tal potestad.

Bajo la motivación de deducción de esa cifra cuando se conforma la materia imponible, las empresas buscan un préstamo por los beneficios tributarios que acabamos de indicar, siendo impensable a los estados frenar el grado de autonomía que las mismas poseen para endeudarse o requerir capital, pero esas aparentes necesidades de liquidez puede o no ser verdad; si son ciertas se debe cuidar que los pagos no sean superiores al rigor de la ley; en cambio, si son ilusiones o simples formalidades bajo otro fin, se producen males mayores como la subcapitalización (*thin capitalization*), fenómeno tributario que merece el ojo atento

³³⁸ Carlos Palao Taboada, “La subcapitalización”, en Fernando Serrano Antón, coord., *Fiscalidad internacional*, Madrid, CEF, 2010, 4ª ed., p. 1000.

³³⁹ Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio, OCDE, 2010, artículo 11, numeral 3. El interés también puede ser: rentas de créditos de cualquier naturaleza, con o sin garantía hipotecaria o cláusula de participación en los beneficios del deudor, y en particular las rentas de valores públicos y las rentas de bonos y obligaciones, incluidas las primas y premios unidos a esos títulos. Las penalizaciones por mora en el pago no se consideran intereses.

de todos los tributaristas especialmente de los latinoamericanos³⁴⁰, porque aún se mantiene la expectativa por vislumbrar el motivo fuerza del desembolso de dinero, razón de ello muchas veces se ha optado por alejarse de las formalidades jurídicas y apoyarse con la herramienta *substance over form*, con los posteriores abusos acontecidos por el acreedor tributario al utilizar este mecanismo, cambiando un tipo de renta sin una lógica seria.

e) Dividendos.- Otra renta *pasiva* es el dividendo, el cual representa el valor porcentual que se cancela³⁴¹ a un titular en relación al número de acciones³⁴² poseídas en una empresa, retribución que se entrega a su beneficiario porque el mismo, previo a recibirlo, realizó una inversión o inyección de capital en la corporación, incluso ese aporte de capital puede realizarse entre partes relacionadas, por ello el dividendo concita “una enorme importancia en la internacionalización de las empresas, por constituir la figura mercantil, acaso más oportuna para la repatriación de beneficios de inversiones realizadas en otros países, cuando las mismas se hayan realizado por medio de una filial participada por la matriz residente”³⁴³, en tal sentido, su tratamiento tributario debe conformarse con sendas regulaciones, incluso para evitar la doble imposición económica.

La cantidad dada por concepto de dividendo se condiciona por variables como: monto bruto, saldo neto, participaciones en poder del accionista, cifra del beneficio multiplicado por el precio de cada acción acorde la utilidad obtenida por la empresa, entre otros; de tal forma, cuando la sociedad obtenga una riqueza neta o un margen de rendimientos estimables como superior al capital inicialmente poseído en un periodo económico o fiscal puede repartir

³⁴⁰ Heleno Taveira Torres, “Enquadramento Fiscal da Subcapitalizacao das empresas”, en *XIX Jornadas Latino-Americanas de Direito Tributário*, Livro 3, Lisboa, Associação Fiscal Portuguesa, 1998, p. 21.

³⁴¹ El pago puede ser en efectivo, acciones, bienes (muebles e inmuebles), entre otros.

³⁴² Véase, Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio, OCDE, 2010, artículo 10, numeral 3. También puede ser renta los bonos de disfrute, de las participaciones mineras, de las partes de fundador u otros derechos, excepto los de crédito, que permitan participar en los beneficios, así como las rentas de otras participaciones sociales sujetas al mismo régimen fiscal que las rentas de las acciones.

³⁴³ Manuel Lucas Durán, *op. cit.*, p. 136.

dividendos, previa conformación de la utilidad corporativa, la cual de existir refleja que la sociedad ha obtenido ganancias, en caso de resultar un saldo positivo se lo puede distribuir en calidad de dividendos entre los socios o inversionistas legamente partícipes a esa riqueza si no se la decide reinvertir, si es así se dilata la distribución del dividendo por lapso o lapsos temporales, teniendo también un trato tributario para este caso.

El dividendo emana de las operaciones económicas de la sociedad. Cuando tal ente es eficiente en sus actividades corporativas es innegable la generación de una riqueza, producto de su expansión y desarrollo económico, si se da ese resultado positivo se origina una utilidad en la corporación, con posterior beneficio en cabeza del titular legal de recibirla por contar con acciones de vinculación directa con la empresa, por lo tanto, el dividendo es visto como objeto de imposición por las administraciones tributarias si luego de que detraída la cifra del impuesto corporativo existe saldo excedente que será repartido de forma directa a los socios, sobre esa cantidad se ejercita el poder tributario el cual debe ser satisfecho por la persona determinada en ley para el efecto.

El pago del dividendo no es susceptible de deducción en la base imponible cuando la empresa pretende formar el monto neto sustento de un tributo, a diferencia del *interés* que sí lo es, por ello, los dos términos: interés y dividendo se encuentran ligados, no en esencia, pero sí en su acción, en este sentido las empresas prefieren maquillar un verdadero torrente de capital como préstamo por el trato favorable a este último, se abre entonces un tramo fenomenológico tributario muy nocivo, *subcapitalización*.

f) Regalías o canon.- Otra forma de renta *pasiva*³⁴⁴ de singular naturaleza es la denominada *regalía* o *canon* (*royalty* o *redevance*³⁴⁵), término que de acuerdo a la OCDE

³⁴⁴ Porque sólo se cede un determinado derecho o tecnología (v. gr. derechos de autor o patentes), que una vez en poder del interesado producen a su creador un flujo constante de renta.

representa la renta “de cualquier clase pagadas por el uso, o la concesión de uso, de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, de patentes, marcas, diseños o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas”³⁴⁶, las cuales una vez cedidas al interesado de explotarlas producen ingresos constantes a su creador.

En tal escenario surge un serio problema en esta renta *pasiva*, porque algunas de estas formas de regalía pueden convertirse en otro tipo de renta, un ejemplo de esa metamorfosis tributaria es la cesión de derechos o patentes las cuales se pueden considerar ganancias de capital³⁴⁷ bajo ciertos parámetros de examen, analícese también los cánones cancelados por uso de equipos y rendimientos por su venta³⁴⁸ que pueden ser considerados en otras tipologías de renta dependiendo del país donde se regulen, según la OCDE en el uso de equipos: Polonia, Brasil, Bulgaria, Serbia, Rusia, India, entre otros, se reservan el derecho de incluirlos como regalía o tratarlos bajo otra forma.

Podemos decir entonces que la regalía es “la retribución (que se cancela) por la cesión o concesión de un derecho de uso sobre una propiedad industrial o intelectual³⁴⁹, ya haya sido inscrita en un registro público (patente, marca, obra literaria, o científica) o no lo haya sido (know how³⁵⁰)”³⁵¹; los inscritos tienen mayor formalidad, los segundos podrían tener característica de no formales, pero no por ello son menos importantes. También otro problema

³⁴⁵ En el idioma francés.

³⁴⁶ Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio, OCDE, 2010, artículo 12, numeral 2.

³⁴⁷ Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio, OCDE, 2010, artículo 13.

³⁴⁸ Norberto Campagnale, *et al.*, *op. cit.*, p. 41.

³⁴⁹ Nota aclarativa.- Hasta la presente palabra se puede encontrar el texto original con formato Negrita, pero en este caso hemos obviado su uso.

³⁵⁰ El tipo conocido como *know-how* en muchas legislaciones se considera como servicio, regalía, transferencia de tecnología o como información industrial, entre otras; obre este tema. Véase, Esperanza Buitrago y Carlos Focada, “Know-how, asistencia técnica y software en la definición del artículo 12 de los convenios para evitar la doble imposición”, en *Del Derecho de la Hacienda Pública al Derecho Tributario. Estudio en honor a Andrea Amatucci*, vol. IV, Bogotá-Napoli, Temis-Jovene Editore, 2011, pp. 120–161.

³⁵¹ Manuel Lucas Durán, *op. cit.*, p. 244.

en esta renta ha sido su tratamiento tributario, por la confusión acontecida al asociarla como impuesto, fenómeno tributario ocurrido en las regalías mineras³⁵² –caso ecuatoriano–.

g) Rentas empresariales.- Cuando la sociedad realiza sus actividades corporativas desea obtener rentabilidad empresarial³⁵³, así también los accionistas al aportar su artefacto de riqueza buscan aprovechar los réditos que la sociedad les puede otorgar en porción igual a tales contribuciones e incluso los inversores que inyectan capital al ente jurídico anhelan obtener la mayor ventaja posible en la masa total corporativa o en un compendio de empresas seleccionadas para ese fin. Si la persona moral es capaz de ser solvente en lo económico y competitivo dentro del mercado empresarial fluirán con gran seguridad rentas empresariales para satisfacer el anhelo de los sujetos que desean recibirlas, no es fácil determinar sobre todo a escala internacional cuándo un ingreso es de un tipo y no del otro, de ahí la complejidad a nivel supranacional, no basta con observar el tratamiento jurídico dado por ley a cada tipo de renta, se debe examinar aparte de la doctrina existente, la jurisprudencia caso por caso.

Sin embargo, la forma de imposición en cada una de las rentas obtenidas se establece de la siguiente manera: 1) al generarse una riqueza la misma debe ser gravada por el Estado o jurisdicción donde se encuentra el establecimiento permanente; 2) en caso de no existir la organización estable, se filtra su acoplamiento impositivo dentro de los tipos de renta particulares: intereses, dividendos, ganancias de capital, cánones, entre otros; y, 3) al no contenerse el ingreso ni en 1), ni en 2) se lo adscribe en un criterio de concepción tributaria más abierto y bastante discrecional a interpretaciones, esto es dentro de las rentas empresariales –analizadas más adelante–.

³⁵² En este caso existe contraprestación entre el sujeto activo y pasivo; además se instala un acuerdo previo entre las partes para proceder a la explotación de una mina, en el caso de un impuesto ese proceso es inviable. La regalía tienen mayor nexo con el pago por utilizar el espacio físico donde existe la mina o un yacimiento minero.

³⁵³ Se caracterizan por conformarse por el *capital* y el *trabajo*, en cuyo caso el beneficiario de recibirlas lo hace con la noción de obtener la mayor rentabilidad posible en una empresa, pero a diferencia de las otras rentas se lo hace incluso a *riesgo* en la inyección del capital.

2.2. Formas de Impuesto a la Renta: cedular, global, mixto (dual) y lineal (*flat tax*).

El Impuesto a la Renta dentro de su aplicación en una objetividad tributaria tiene un tratamiento diverso y variado, lo cual depende de la renta a gravarse, como de los fines y objetivos del impuesto; en el rédito obtenido –para citar el caso– se pueden aplicar tarifas progresivas o proporcionales o una mixtura tarifaria para cada monto, de tal forma que en la presente temática abordamos algunos puntos claves sobre ese tratamiento en exceso elástico.

En primer lugar, la forma de imposición *cedular* o *analítica* revela la separación de cada ingreso según su procedencia o fuente que los genera³⁵⁴, los que pueden ser “(terrenos, edificios, rentas del trabajo, rentas empresariales, rentas del trabajo dependiente, etc.) son impuestos entre si autónomos; esta forma de imposición asume el carácter real, objetivo;”³⁵⁵ además este mecanismo es más amigable con la teoría de las fuentes³⁵⁶, porque pueden existir varias cédulas según los ingresos considerados óptimos de ser gravados y aunque no puede existir coherencia en su sometimiento, lo más razonable es que exista comunicación sistémica entre los mismos por la cedularización de cada renta, lo que ayuda al manejo más fácil de los tributos, con el fin de lograr eliminar dobles o múltiples imposiciones.

La forma cedular se puede aplicar por “razones de equidad fiscal o de política económica [...] (porque se utiliza) un tratamiento discriminatorio para algunos rendimientos”³⁵⁷ en pro de no sobrecargar una renta con similar impuesto o para poder determinar y separar los réditos de acuerdo a la fuente de donde emanen, lo que produce que por un lado se tenga una recaudación coherente, y por otro, se singularice la base gravable.

³⁵⁴ Oscar Alviar y Fernando Rojas, *Elementos de Finanzas Públicas en Colombia*, Bogotá, Temis, 1985, p. 427.

³⁵⁵ Cesare Cosciani, *op. cit.*, p. 532.

³⁵⁶ Dino Jarach, *op. cit.*, p. 388.

³⁵⁷ Cesare Cosciani, *op. cit.*, p. 556.

Sirve además para diferenciar las rentas del trabajo y capital, sometiéndose a menor imposición³⁵⁸ las primeras por su aparente inestabilidad, aunque sin olvidar de que también son más móviles las segundas, por lo que la tarifa debe ser estática para no frenar su dinámica, pero en cambio, si es estática no mide capacidad contributiva.

Mientras la forma de imposición *global, sintética, complessiva*³⁵⁹ (o *universal*) es la unión de todas las rentas que se encuentran separadas o que devienen de varias fuentes para agruparse bajo un solo ropaje tributario que procede a su sumatoria total, obtenida la base gravable será la que contendrá el impuesto. La forma global surge por necesidad de incluir las diferentes rentas cuando las mismas alcanzan un grado evolutivo óptimo para englobarse en un todo, pero para llegar a ese suceso necesitamos de una correcta argumentación tributaria para que cada rédito sea incluido sin mayor repercusión en la población contributiva.

La adición de cada renta en un todo global, responde además al desarrollo financiero estatal porque al ser una base total resiste progresividad³⁶⁰, mientras mayor es la materia imponible mayor es la tarifa, característica necesaria del Impuesto a la Renta. En consecuencia, la masa imponible *global* es un perfecto resorte impositivo porque agrupa “todas las fuentes de ingreso en una misma y única cantidad de renta total por contribuyente”³⁶¹, permitiendo un impuesto con tarifas crecientes³⁶² que mide la capacidad contributiva de forma directa; sin globalidad no hay progresión de las tarifas.

La forma global inició con el Impuesto a la Renta, Inglaterra–1799³⁶³. El tipo global se aplica sin problema “en los países más evolucionados (por cuanto) sustituye totalmente al de

³⁵⁸ En otras ocasiones se manifiesta que la imposición no debe ser pequeña sobre este segmento de renta, sino alcanzar un desarrollo sólido.

³⁵⁹ Según Pasquale Pistone.

³⁶⁰ Cesare Cosciani, *op. cit.*, p. 532.

³⁶¹ Oscar Alviar y Fernando Rojas, *op. cit.*, p. 427.

³⁶² Richard Musgrave y Peggy Musgrave, *op. cit.*, p. 491.

³⁶³ Cesare Cosciani, *op. cit.*, p. 534.

carácter real, (pero) exige, como natural complemento³⁶⁴ la imposición de aquellas rentas que por no pertenecer a personas físicas quedarían total o parcialmente inmunes^{365,366}, puede incluso aplicarse en el *Corporate Tax* sobre la venta global³⁶⁷.

Imponer la forma *analítica* (cedular) o *sintética* (global) obedece a varios factores incluso el político. La forma cedular involucra facilidad en la gestión del tributo cuando se aplica a cada renta, su tarifa es proporcional y no contempla mínimos exentos u otras deducciones en el impuesto, funciona en economías faltas de evolución de su sistema contable, aunque trate de revelar una renta líquida en las corporaciones y personas³⁶⁸ no siempre descubre esa realidad; mientras, la forma global implica "una administración más compleja que los sistemas de imposición cedular"³⁶⁹ por lo que en varias latitudes aún no existe su desarrollo solvente, más bien se experimenta su implementación de forma conjunta.

La complejidad de la forma *global* obedece a la necesidad de sumar cada renta sin importar la fuente de donde emane o los territorios donde se ubique el manantial productor, basta que sea singulariza como imponible debe integrarse al total gravable, el problema surge cuando la cifra global debe moldearse³⁷⁰ según el tipo de contribuyente, a la actividad desempeñada o al objetivo administrativo. En todo caso, en la forma global hay mayor equidad a diferencia de la cedular, por tanto la perfección del impuesto se da con mayor vitalidad en el primer mecanismo, antes que en el segundo.

En cambio el sistema *mixto* o *dual* derivó de los países nórdicos –Dinamarca, Finlandia, Noruega y Suecia en 1990–, el mecanismo de imposición disloca la rentas

³⁶⁴ Complemento dado por la imposición a la renta obtenida de las corporaciones.

³⁶⁵ Como las ganancias de capital, intereses, dividendos, entre otras.

³⁶⁶ Cesare Cosciani, *op. cit.*, pp. 532 y 533.

³⁶⁷ *Ibid.*, p. 533.

³⁶⁸ *Ibid.*, p. 535.

³⁶⁹ *Ibid.*, p. 536.

³⁷⁰ Intervienen factores como: ingresos que no producen renta (los que mantienen la fuente intacta), los de tipo personal (cargas familiares), ingresos desgravados, mínimo exento, pérdidas empresariales, entre otros.

provenientes del capital y del trabajo para impregnar “un tipo de tarifa a cada una, para el caso de rentas de capital la tarifa apropiada es la proporcional, en tanto que para las rentas del trabajo la tarifa compatible es la progresiva”³⁷¹. Este tratamiento impositivo obedece posiblemente a una imposición que separe y facilite bandas de contribuyentes (sociedades y personas), aunque no solamente debe ser asociada con un cierto tipo de contribuyente; en el primer caso (capital), se aplica generalmente el segmento *proporcional* para no frenar su movilidad, mientras en el segundo caso (trabajo), se aplica la tarifa *progresiva* por la presunta permanencia del trabajador en el lugar de sus funciones, aunque esa estabilidad laboral nunca se cumple totalmente.

Si bien este criterio puede ser viable no puede ser equitativo, es decir, las rentas del trabajo no gozan de mayor estabilidad que las rentas del capital pero incluso la doctrina cambia este criterio, las primeras son también susceptibles de cambios en el entorno, se suma la deformidad del sector laboral por sucesivas convulsiones en su ambiente; aunque si las rentas se solidifican de manera vigorosa en el conglomerado, la forma *dual* sería la más viable.

Existe además el problema tributario cuando las rentas se convierten en mixtas por su inevitable cruce fiscal ¿qué tipo de tarifa se aplica en este suceso? Responderemos el que más se adapte a su realidad, porque no existe un sistema dual *puro y perfecto*, el tratamiento beneficioso al capital puede responder a la apertura del mercado mundial, evitar fuga de inversiones o capitales golondrinas, mayor competitividad entre los estados poderosamente estables, frente a los países con grandes recesiones económicas y pobres en sus finanzas.

Mientras el mecanismo denominado *flat tax* o *lineal*, *plano* o *uniforme* provino del pensamiento de Robert E. Hall y Alvin Rabushka con su primera obra seria sobre el tema allá

³⁷¹ Eddy de la Guerra, *Régimen Tributario Ecuatoriano*, Quito, Corporación de Estudios y Publicaciones, 2012, p. 68.

por 1985³⁷², los autores originaron una forma fiscal que quebró los cimientos en el sistema tributario fuera de lo normal, su propuesta fue una tarifa *baja y fija* que oscile en un porcentaje mínimo del 13% y máximo del 20% en el impuesto. En Europa, en especial en el lado este, los países que la implementaron fueron: primero, la economía liberal de Estonia (1994), luego siguieron Lituania, Letonia, Rusia (2001) con una tarifa del 13%, Serbia 14%, Ucrania 13% (2004), Eslovaquia 19%, Georgia con voto legislativo de 107 a 11, optó por esta forma de imposición con una tarifa del 12% (2005)³⁷³; su tipo tarifario nos demuestra que el método lineal es *bajo y proporcional* a diferencia del clásico alto y proporcional o alto y progresivo.

La forma de imposición plana se debió también al monstruo tributario que se ha convertido el Impuesto a la Renta por lo que “se pretendía sustituir el impuesto de renta de Estados Unidos”³⁷⁴, porque su formulación presenta aún demasiada complejidad en el tipo Federal, el cual fue y es en extremo dificultoso, costoso e inentendible, pero hasta la presente fecha no puede ser sencillo al contribuyente o en algunos casos al propio IRS³⁷⁵.

Al efecto se propuso entrelazar dos impuesto distintos bajo una misma tasa: fija y constante, es decir,

“i) un impuesto sobre los flujos reales de las empresas (tipo *cash flow*), esto es, sobre las ventas (incluidas las exportaciones), menos los *salarios*, los *insumos* y la *inversión* (que se puede deducir totalmente en el momento de su realización), y ii) un Impuesto sobre los salarios, a partir de un mínimo no imponible, con lo cual, pese a la tasa uniforme, se logra que sea en cierta medida progresivo. El ahorro no se deduce en el momento de su realización ni tampoco se gravan posteriormente sus rendimientos. Esto es, no se gravan los intereses, dividendos, ni ganancias de capital, y las empresas no pueden deducir los intereses pagados. Dicho más claramente, en este esquema los bancos no pagan impuesto a la renta.”³⁷⁶

³⁷² Con sus ideas propagaron el diseño de este mecanismo. Véase, Robert E. Hall y Alvin Rabushka, *Low Tax, Simple Tax, Flat Tax*, New York, McGraw-Hill, 1983.

³⁷³ Hilary Appel, *Tax Politics in Eastern Europe: Globalization, Regional Integration, and the Democratic Compromise*, University of Michigan Press, 2011, p. 84.

³⁷⁴ Alfredo Lewin Figueroa, “Progresividad del sistema tributario, «Flat Taxes» y los impuestos duales”, en César García y Catalina Hoyos, coords., *El tributo y su aplicación. Perspectivas para el siglo XXI*, t. I, Buenos Aires, Marcial Pons, 2008, p. 659.

³⁷⁵ Internal Revenue Service, ente público de USA que es la Administración Tributaria.

³⁷⁶ Alberto Barreix y Jerónimo Roca, “Reforzando un pilar fiscal: el impuesto a la renta dual a la uruguaya”, en Revista de CEPAL, Nro. 92, 2007, p. 129. (Énfasis añadido).

La novedosa forma tributaria elimina la imposición sobre las rentas de capital, incluso los enredos de créditos y las deducciones fiscales, en USA por ejemplo, año 1997 la base imponible exenta para un familia de cuatro personas era de \$ 36 800, si se sobrepasaba esa base se aplicaba una tarifa del 17% correspondiente al impuesto federal, la misma tarifa se aplicaría a las sociedades, lo que produce mayor simplicidad³⁷⁷ por el efecto amigable de la formación del importe requerido. Asimismo, habría crecimiento en la economía, conversión de evasores o abusadores tributarios a voluntarios contribuyentes por un verdadero pacto fiscal donde no se detraiga las riquezas de los contribuyentes con una capacidad contributiva catalogada como mínima o la cifra obtenida no supere los montos medios establecidos desde el Estado, se dirige entonces a medianos y grandes contribuyentes (personas y sociedades).

Si debemos encontrar alguna similitud teórica–práctica de la concepción inicial de Hall y Rabushka con la realidad tributaria, es decir, aplicar una *sola tasa impositiva* sobre la renta que se considere sustentadora del poder tributario, ha sido precisamente aplicarla sólo “sobre los salarios. Por el lado de las diferencias [...] i) en la forma de establecer el mínimo no imponible; ii) en que algunos han gravado las rentas de capital y otros no, y iii) en que todos han mantenido el impuesto tradicional a la renta de las empresas, y no necesariamente a la misma tasa que el impuesto sobre las rentas del trabajo”³⁷⁸, lo que produce desazón entre lo pensado y lo aplicado en el entorno fiscal.

Bajo esta nueva forma de imposición se “gravaría todos los ingresos con una tasa única, baja y podría fácilmente ser progresivo [...] por ejemplo, gravaría ingresos individuales y corporativos con un 19% - no casualmente - sobre la carga total del ingreso medio familiar.

³⁷⁷ Robert Hall, *et al.*, *Fairness and Efficiency in the Flat Tax*, Washington D.C., American Enterprise Institute, 1996, pp. 97 y 96.

³⁷⁸ Alberto Barreix, *et al.*, *Breve historia del Impuesto sobre la renta*, DOC. Nro. 9/10, Madrid, CEF, 2001, p. 20.

Esto significaría pasar por alto a los pobres y mantendría la progresividad al incluir generosas exenciones individuales.”³⁷⁹ Es decir, el impuesto gravita en sujetos que tengan una base superior a la media, también se apegaría de forma perfecta con el criterio de *eficiencia* tributaria al achicar los márgenes de desigualdad poblacional, por lo que el principio implica: pocos contribuyentes con gran capacidad contributiva deben solventar los gastos públicos (sociedades, en lugar de socios), las tarifas deben ser bajas para evitar la evasión, el tributo debe ser sencillo³⁸⁰ y amigable al sujeto pasivo, no debe ser fastidioso al contribuyente³⁸¹ y manejable a la administración tributaria.

La lectura de las derivaciones del Impuesto a la Renta implica no sólo un proceso teórico, se debe analizar el grado de desarrollo del conjunto tributario en donde se lo aplicará, así como el grado de madurez y evolución de la Administración Tributaria. Cada doctrina puede ajustarse dependiendo de las situaciones fiscales que se persigan: tarifas progresivas y altas accionadas en el impuesto sobre pocos contribuyentes o tarifas proporcionales y bajas en mayor número de contribuyentes.

En resumen, la forma *analítica* separa cada renta con una cédula, su tarifa es proporcional y no mide capacidad contributiva; el tipo *global* suma todas las rentas en un todo imponible para resistir un sólo impuesto, su tarifa es progresiva; en cambio el mecanismo *mixto* o dual, separa las rentas según su procedencia para gravar con una tarifa proporcional al capital y progresiva las rentas del trabajo, por lo tanto, se base más en la procedencia y naturaleza del rédito; mientras, el mecanismo *flat tax* grava con un solo tipo de tarifa única y

³⁷⁹ Robert Hall y Alvin Rabushka, *Flat Tax: un enfoque innovador del sistema tributario*, Santiago de Chile, Centro de Estudios Tributario, 2009, p. 58.

³⁸⁰ Un impuesto que se asemejaría a la facilidad e índice tarifario único dispuesto por el *Flat Tax* sería el IETU mexicano, su cuerpo legal contiene tan sólo 19 artículos y la tasa es de 17.5% (aunque sería un *minimum tax*). Al respecto véase, Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única de México, Diario Oficial de la Federación, 1 de Octubre de 2007.

³⁸¹ Alfredo Lewin Figueroa, *Principios Constitucionales del Derecho Tributario*, Bogotá, U. de los Andes, 2002, p. 120.

uniforme tanto a personas (rentas del trabajo) y sociedades (flujo de caja/*cash flow*), estos teoremas vivifican las nuevas lecturas del Impuesto a la Renta.

2.3. Tobin tax, windfall profit tax y fringe benefits tax.

El creciente desarrollo económico, más el auge acelerado de ingresos por excesiva movilidad estatal ha obligado a estos entes supremos a saciarlos mediante impuesto no tradicionales en el sistema o régimen tributario, porque los ya clásicos son de difícil recaudación, complicada regulación legal y administrativa o porque no logran facilidad en su estructura, en consecuencia, se han creado formas de imposición distinta de la ortodoxa línea impositiva, para ubicarse en lado heterodoxo, caras distintas de la misma moneda se imponen de forma inevitable en el presente tema, su debate se centra en si son o no un Impuesto a la Renta o una derivación de aquel.

El primer encuentro se da con el *Tobin Tax*, palabras que nos trasladan a su creador el economista teórico James Tobin, cuyas ideas fueron sobre temas de desarrollo de inversión, del capital, de la banca y el modelo de precios en activos de capital, lo que ocasionó un cambio teórico en las finanzas modernas³⁸². El objeto de la novedosa forma de imposición produjo el cambio del paradigma fiscal, porque la idea es “imponer una tasa orientada a desacelerar el movimiento internacional de capitales, como medio de reducir la volatilidad enorme de la economía internacional, por consiguiente prevenir algunos de sus impactos más nocivos”³⁸³, es decir, proteger a las economías propensas a desfases o bajo tensión económica especulativa de divisa mediante la imposición a todas las transacciones financieras de moneda

³⁸² Robert Shiller, “The et interview professor James Tobin”, en *Econometric Theory*, Nro. 15, Cambridge University Press, 1999, p. 867.

³⁸³ Carlos Vilas, “El impuesto Tobin y el endeudamiento externo argentino”, en Julio Gambina, comp., *La globalización económica-financiera. Su impacto en América Latina*, Buenos Aires, CLACSO, 2002, p. 2.

que salen de las fronteras estatales, aunque se lo puede introducir en movimientos domésticos, lo recomendable es aplicarlo dentro del montaje transfronterizo, porque es ahí donde la moneda sufre más artificios para burlar el control de un estado o donde se la regatea con fines desestabilizadores.

Aunque las grandes potencias lo observan con recelo, Canadá en 1999 por decisión de la Cámara de Comunes fue el primer país desarrollado que adoptó la imposición a las transacciones financieras internacionales³⁸⁴, hoy en día algunas naciones lo han implementado bajo forma distinta. Lo pretendido por el *Tobin Tax* es disciplinar las “cotizaciones de divisas y evitar, de ese modo, las especulaciones financieras. Las finalidades extrafiscales de este tributo son de fácil comprensión, ya que se aplica en ocasión de operaciones financieras, que denotan la intención de lograr una *ganancia* de los diferenciales de cambio en las divisas”³⁸⁵, riqueza que se obtiene por la persona ejecutante en ese proceso monetario.

¿Cuál es la ganancia? El ganancial que puede derivar a la persona (natural o jurídica) al realizar esas *transacciones financieras*, procede cuando utiliza el sector financiero para el cambio de moneda internacional a la local (€ a \$), si la conversión se produce de forma especulativa a razón de un monto mayor al valor medio determinado en el mercado para esa divisa o con motivo de aumentar fluctuaciones de moneda, se grava ese ingreso anormal nacido tras ese provecho, de tal forma, se obliga al sujeto que actúa de esta manera a desincentivar su proceder por aquella condición. Al Estado no le interesa obtener ingresos³⁸⁶, sino achicar la especulación del capital ¿qué sucede si la moneda ajena a la especulación se ubica en rango superior al valor medio cuando se realiza el cambio? La respuesta es abierta,

³⁸⁴ Kavaljit Singh, “Tobin Tax: An Idea Whose Time Has Come”, en *Economic and Political Weekly*, vol. 34, No. 18, 1999, p. 1019.

³⁸⁵ Pasquale Pistone, “Los Principios tributarios...”, *op. cit.*, p. 61. (Énfasis añadido).

³⁸⁶ Aunque en actuales momentos, puede ser muy discutible esta razón.

tanto así que dependerá del ocular fiscal con que se observe, considérese que no existe un *especulómetro* para saber cuándo estamos en esa etapa, los entendidos la reconocen en su transición o ciclo final cuando los daños han sido muy agresivos.

Ante esas limitaciones o por falencias de algunas legislaciones se recurre más allá del simple hecho de gravar la rentabilidad obtenida por conversión de divisa en etapa de especulación (idea central de la *Tobin Tax*, la cual se ha extendido a otros tipos impensados por su creador), diríamos incluso más allá del fin extrafiscal y heterodoxo. En varias ocasiones la política fiscal se ha aprovechado de tales conceptos para obtener ingresos de manera fácil e implantar tributos atípicos de forma continua³⁸⁷ en el espectro tributario, a tal punto que el hecho imponible se ha extendido a más transacciones financieras como el crédito y débito, entre algunos países que lo utilizan constan: Argentina³⁸⁸, Bolivia³⁸⁹, Colombia³⁹⁰, Perú³⁹¹, Ecuador³⁹², etc.

El *Tobin Tax* ¿puede observarse como derivación del Impuesto sobre la Renta? Determinamos que no, porque el mismo no se acopla a un concepto de renta–producto, renta–incremento³⁹³ o renta de servicios, si bien la finalidad del tributo es extrafiscal su principal fin no es recaudar o redistribuir la riqueza –razones supremas del Impuesto a la Renta–, sino frenar externalidades u obtener información de los contribuyentes, la tarifa es proporcional y

³⁸⁷ La primera es característica primaria de una visión heterodoxa, pero la segunda no.

³⁸⁸ Impuesto sobre los créditos y débitos en cuenta corriente bancaria. Véase, Ley de Competitividad N° 2543 del 2001.

³⁸⁹ Impuesto a las Transacciones Financieras. Véase, Ley N° 2646 del 2004.

³⁹⁰ Gravamen a los Movimientos Financieros. Véase, Estatuto Tributario, Decreto 624 de 1989, artículos 870 y siguientes.

³⁹¹ Impuesto a las Transacciones Financieras. Véase, Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía, Ley N° 28194.

³⁹² Se creó un Impuesto a la Circulación de Capitales por un período de 2 años 1998–2000, pero el mismo fracaso en su implementación. Véase, Ley de Reordenamiento en materia Económica, en el Área Tributario–Financiera de 1998, debemos agregar que en 1999 se produjo el Feriado Bancario ecuatoriano. En la actualidad desde el año 2007, mediante Ley Reformatoria a la Equidad Tributaria, Registro Oficial N° 242, 29 de diciembre de 2007, se creó el Impuesto a la Salida de Divisas (ISD).

³⁹³ Aunque puede incluirse en este concepto por la característica atemporal de las transacciones financieras, pero su realización como aumento patrimonial es difícil de determinarse.

no progresiva como en el Impuesto a la Renta, aunque puede compartirse el aspecto del objeto imponible (capital) bajo una tarifa proporcional desde la concepción dual, el *Tobin Tax* tienen idea de creación pasajera, es decir, frenada la especulación debe desaparecer (argumento impensable en el Impuesto a la Renta), aunque se lo pueda mantener por un tiempo determinado se tendría la idea de volver la tarifa al 0% y derogarlo (como en el caso de Colombia, año 2018, el Gravamen a los Movimientos Financieros tiene tarifa degressiva³⁹⁴), lo que nos demuestra que el *Tobin Tax* no es un tipo o derivación del Impuesto a la Renta.

Otra forma de imposición no vinculada con el clásico modelo tributario es el denominado *Windfall Profit Tax* (impuesto sobre los ingresos extraordinarios o impuesto a los ingresos excedentes de renta). Tributo nacido, si cabría darle una fecha formal de inicio desde tiempos remotos en el conjunto fiscal, aunque sin data oficial. El término *windfall* se asocia con la suerte de una persona, por ejemplo, en Inglaterra Medieval se prohibió a los plebeyos talar árboles para utilizarlos como combustible, pero si los derribaba un rayo y eran encontrados por los vetados de talarlos los podían utilizar sin problema³⁹⁵ para esos fines o hasta venderlos y obtener rentabilidad; así, nace la idea de establecer un impuesto sobre esa renta imprevista producto de la fortuna.

Su tipificación nace con el afán de restituir de manera proporcional al ente gubernamental los ingresos extraordinarios acontecidos por sucesos imprevistos en el contribuyente, actos espontáneos los cuales pueden generar una riqueza superior a la renta ordinaria³⁹⁶ o un monto descomunal a la cifra media de riqueza que ordinariamente se obtiene. El ingreso para aparejarlo al ejemplo de Inglaterra es consecuencia de golpes de suerte,

³⁹⁴ Estatuto Tributario, Decreto 624 de 1989, artículo 872, Colombia.

³⁹⁵ William Morris y Mary Morris, *Morris Dictionary of Word and Phrase Origins*, New York, HarperCollins, 1977, 2ª ed., p. 605.

³⁹⁶ Achille Giannini, *op. cit.*, pp. 436 y 437.

sucesos improbables, acontecimientos ajenos a la planeación normal o a la voluntad de la persona (natural o moral), en tal sentido, las administraciones tributarias para detraer los montos exorbitantes crean el impuesto para sustraer la renta anormal.

El impuesto se halla en forma pasiva en un conjunto tributario, estático desde lo fiscal hasta que lo despierta la ganancia excesiva superior a la media, esa riqueza en lo contemporáneo puede acontecer en actividades del sector energético, en la explotación de recursos naturales³⁹⁷ (minería, petróleo, gas, etc.) o en épocas de guerra cuando la rentabilidad es en extremo cuantiosa a la *enterprise* productora de insumos bélicos, por lo tanto, la acción del impuesto no sólo puede acontecer en época de guerra, sino también en transiciones normales imponiéndoselo a la riqueza inesperada hasta por razones de equidad³⁹⁸. La historia jurídica de USA demuestra que el impuesto se acciona para gravar los beneficios de guerra³⁹⁹, como también los beneficios demasiado altos de otras actividades con una tarifa también alta (en explotación petrolera la tarifa es del 90% a la renta excedida de cada barril⁴⁰⁰).

En el área petrolera dentro del Ecuador existe el Impuesto a los Ingresos Extraordinarios desde el año 2007⁴⁰¹, el cual nació en razón de gravar las fluctuaciones del precio normal del barril⁴⁰² que varían con bastante frecuencia, dado ese caso, si el acuerdo firmado entre partes contratantes se pacta bajo el precio medio del mercado y por razones externas a las partes, el valor de cada barril se eleva más allá de la cifra media⁴⁰³, se debe

³⁹⁷ Pasquale Pistone, "Los Principios tributarios...", *op. cit.*, p. 73.

³⁹⁸ Hugh Dalton, *Principles of Public Finance*, London, Routledge and Kegan Paul, 1936, 3ª ed., p. 88.

³⁹⁹ Alvaro Villegas, "Windfall Profit Tax on Oil and Gas: US and Latin America Approach", en *Intertax*, vol. 37, Issue 1, The Netherlands, Kluwer Law International, 2009, p. 79.

⁴⁰⁰ *General Explanation of the Crude Oil Windfall Profit Tax Act 1980*, Washington, Joint Committee on Taxation, 1981, p. 50. Véase, Public Law 96-223 de 1980.

⁴⁰¹ Ley Reformativa a la Equidad Tributaria, Registro Oficial N° 242, 29 de diciembre de 2007.

⁴⁰² Al 2013 el precio promedia los \$100. Véase, <http://www.bce.fin.ec> Acceso: 24 de septiembre 2013.

⁴⁰³ (2008: c/barril casi supera los \$150).

realizar la operación algebraica⁴⁰⁴ que permita determinar la riqueza obtenida superior a la normal, su resultado cuantifica la base imponible que sustentará la tarifa y el propio impuesto.

La riqueza alcanzada es renta neta, se la considera ganancia líquida que no requiere mayores descuentos, detracciones o deducciones en su formación, porque todo posible deducible ya se contempló dentro del valor del costo de explotación o prestación de servicios petroleros en el contrato pactado en situación normal y no en esa ganancia anormal, será renta líquida por el golpe de suerte sin ninguna deducción, aunque no siempre este criterio podría ser en extremo severo, en ciertos casos deben ser deducibles ciertas cantidades o suceder pérdidas *extraordinarias* que podrían ser tomadas a consideración dentro del impuesto. En todo caso, el gravamen no es distorsivo o genera intromisión a las ganancias normales del contribuyente porque sólo se impone en la parte de riqueza obtenida por el acontecimiento imprevisto⁴⁰⁵, la renta normal sufrirá su proceso ordinario de imposición, en este caso nos encontramos bajo un Impuesto a la Renta sobre réditos imprevistos.

Otra forma de imposición no clásica es el *Fringe Benefits Tax* (Impuesto sobre Beneficios Adicionales o Marginales), que se asocia con la renta *in natura*. Su implementación tributaria refleja una curiosa forma de derivación de Impuesto a la Renta en cuanto a la materia imponible, en este caso, los beneficios brindados por el empleador al trabajador: transporte, seguro de vida, implementos extra del trabajo, etc., pueden ser catalogados como renta sometida al impuesto, pero en la mayoría de ocasiones están exentos por considerarse necesarios dentro del desempeño laboral; sin embargo, ciertos privilegios: pago por alojar al trabajador en clínica y no en hospital, implementos deportivos extras a un

⁴⁰⁴ Base Imponible del *WPT*= (n barriles extraídos * precio extraordinario) – (n barriles extraídos * precio ordinario)

⁴⁰⁵ Eric Kades, 'Windfalls', Faculty Publications, William & Mary Law School Scholarship Repository, 1999, p. 1495.

jugador pueden considerarse como ventajas adicionales⁴⁰⁶ gravables, incluso la utilización del vehículo de la empresa para ir y venir del trabajo o hasta el beneficio dado a un familiar del trabajador puede ser considerado ítem imponible.

Se dice renta *en natural* porque:

“las ejecuciones de obra [...] además de un dinero in natura (*Fringe benefits*) (son renta). Es decir la retribución se ve aumentada a través de la cesión del uso gratuito de una habitación, el suministro de alimentos, el contrato de pólizas de seguros sobre la vida, la concesión de viajes y estancia por vacaciones gratuitas, la prestación de servicios recreativos, el suministro gratuito de medicinas, la asistencia médica y la estancia en hospitales, la cesión gratuita de bienes producidos por la empresa (viajes gratuitos para los empleados del ferrocarril o sociedades de navegación aérea o marítima, suministro gratuito de energía eléctrica, gas, uso de teléfono de los propios empleados).”⁴⁰⁷

La normativa tributaria de USA en la sección § 132 (a) establece que el beneficio adicional no se integra a la renta bruta cuando se ejecuta una asistencia sin un costo adicional, servicio de mudanza o el transporte calificado⁴⁰⁸, entre otros; pero cuando se consideren como un ingreso marginal deben ser tratados de forma independiente quedando sujetos al impuesto. La creación de este impuesto en el plano tributario no es muy antigua, en Australia por ejemplo, se lo creó en 1986⁴⁰⁹. Esta novedosa forma de imposición ha sido incluida en pocas jurisdicciones tributarias con evolución e importante desempeño tributario, porque se necesita un índice de sistematización tributaria que bordee la perfección jurídica por la exigencia derivada del *Fringe Benefit Tax*.

Para distinguir cuando estamos frente a este tipo de renta *in natura* se debe asegurar si “estas contraprestaciones *sustituyen* o no un gasto personal del trabajador. En otras palabras si tales (aportes) se proponen evitar un gasto adicional por parte del trabajador, o ya para

⁴⁰⁶ Harold Groves, *op. cit.*, p. 233.

⁴⁰⁷ Cesare Cosciani, *op. cit.*, p. 547. Como primer elemento característico de esta materia gravable, se destaca la variable *gratuidad*.

⁴⁰⁸ Véase, Internal Revenue Code, §. 132, lit. (a). redesignated the Internal Revenue Code of 1986 by Pub. L. 99–514, §2, Oct. 22, 1986. Véase también, <http://www.gpo.gov> Registro Oficial de USA y <http://www.irs.gov/> Internal Revenue Service.

⁴⁰⁹ Véase, Fringe Benefits Tax Act, en http://www.comlaw.gov.au/Details/C2013C00263/Html/Text_#_Toc358911895, Australian Taxation Office Acceso: 27 de septiembre de 2013.

satisfacer una necesidad propia según sus preferencias, (pero si las mismas no son) sino como consecuencia de la relación que lo vincula aquel al que presta su actividad, dichas cesiones no constituyen renta.”⁴¹⁰ En India, por ejemplo la Administración Tributaria dentro del formulario (12BA) para la declaración de este impuesto que es complementario a la renta, incluye algunos parámetros que deben ser informados por el empleador al administrador fiscal: gastos por feriado, utilización de vehículos o un transporte automotriz⁴¹¹, comidas gratis, tarjetas de crédito para gastos, regalos, *vouchers*, propaganda a deportistas, uso de líneas telefónicas, uso de hotel, alojamientos lujosos, entre otros⁴¹².

Ejemplo de uno de tantos ítems sería que:

“el billete ofrecido *gratuitamente* por el empleador para las vacaciones del trabajador y de su familia constituye un elemento de renta y por tanto, debe ser gravado, mientras la entrega de su billete al trabajador que efectúa tal viaje exclusivamente por motivos de trabajo no constituye renta. En el último caso no se trata de un *consumo adicional* según la *preferencia* del trabajador, sino de un modo de evitar un gasto conexo al trabajo. Por tanto, en los límites en que un bien o servicio idéntico o análogo que el beneficiario habría adquirido en el mercado con la renta proveniente de la prestación de su actividad, ello constituye renta, sin que importe el hecho de que ello se dé en dinero o de otra forma.”⁴¹³

Según Cesare Cosciani⁴¹⁴ la problemática de esta imposición es, al omitirse la imposición de esas rentas se prolifera e incentiva la evasión de los contribuyentes, porque en el caso de los trabajadores, exigirán el pago *in natura*, si la misma se encuentra exenta de gravamen, al estar desgravada puede ser cambiada sin problema en el mercado (v. gr. billete de viaje), con ello se violenta la equidad y habría distorsiones personales o sociales (preferencias). Sobre esta forma de imposición existen criterios de que no sean declarados gravados, si por ejemplo, los bienes dados corresponden a una libre elección del beneficiario si

⁴¹⁰ Cesare Cosciani, *op. cit.*, pp. 547 y 548. (Énfasis añadido).

⁴¹¹ Véase, Fringe benefit tax on motor vehicles, en <http://www.ird.govt.nz>, Irland Revenue Acceso: 27 de septiembre de 2013.

⁴¹² Income-Tax Act, 1961, artículo 115W y ss. Véase, <http://law.incometaxindia.gov.in/DIT/Income-tax-cts.aspx>, Income Tax Department (India) Acceso: 27 de septiembre de 2013.

⁴¹³ Cesare Cosciani, *op. cit.*, p. 548. (Énfasis añadido).

⁴¹⁴ *Ibid.*, p. 548.

los mismos se habrían dado en dinero⁴¹⁵ porque el sujeto seguramente seleccionará el monto en dinero antes que el mismo bien, pero el criterio puede ser sujeto a críticas y contra replica incluso desde la propia Administración.

Se ha citado⁴¹⁶ de forma reitera el ejemplo de Kleinwächter sobre esta forma de renta que a continuación transcribimos el caso por su singularidad.

“Dos oficiales, uno comandante y el otro ayudante del Príncipe, reciben el mismo estipendio, pero el segundo tiene, además, ciertas ventajas «in natura»: acompaña al Príncipe a la ópera y participa en sus banquetes oficiales. No existe duda que éste recibe más que su colega. Pero, sin embargo, detesta la música y los banquetes. ¿Qué valor puede atribuirle a estas dos cosas? Sin embargo, no muestra nada. La presencia en la ópera y en el banquete del ayudante no son retribuciones en especie, sino decisiones obligadas y no renunciables que corresponden al trabajo elegido y, en consecuencia, por este motivo no constituyen renta. Así como los uniformes de trabajo suministrados al empleado, la habitación del guardia situada en la propia oficina, la comida gratuita o a precio reducido consumida en su puesto en una pausa en la oficina, *fuera de la libre elección* del beneficiario y no dirigida a la *satisfacción directa* de una necesidad suya *sustitutiva* de la del mercado. Es verdad que estas *prestaciones gratuitas* no son indiferentes a los efectos del presupuesto del contribuyente, en cuanto puedan constituir incidentalmente un *ahorro aunque sea parcial es un consumo sustituido*. Por ello, nunca se debería incluir en la renta el total valor del mercado del bien prestado directamente, sino la porción de *consumo* que el trabajador ha *ahorrado* como consecuencia de tales pagos, o el valor que el beneficiario le atribuye.”⁴¹⁷

Determinar su cuantificación o señalar cuando un bien o beneficio es un *fringe benefit*, es la punta del iceberg que mayor debate concita, considérese que en las mencionadas legislaciones el impuesto se ha vuelto ortodoxo. Si dado el caso, el señalar cuando un beneficio marginal es tal, conlleva causas de razón compleja, las cuales se anudan para develar su entender, dando incluso paso a criterios discrecionales al sujeto activo en su señalamiento.

Frente a tal problemática debemos mencionar, que la

"certeza, y no otras, aconsejan no considerar estos efectos secundarios, sino considerar, para incluir o no el bien en la renta, el fin de la prestación. Si el objeto exclusivo e inmediato de la cesión del bien es la mejor prestación del trabajo, o si el consumo del bien es determinado por las condiciones en que se desarrolla el trabajo, por el que el trabajador había debido, en parte, aumentar su gasto a tal fin

⁴¹⁵ *Ibid.*, p. 549.

⁴¹⁶ *Ibid.*, p. 549.

⁴¹⁷ *Ibid.*, p. 549. (Énfasis añadido).

más allá de la *propia elección*, tales cesiones no constituyen renta, aunque incidentalmente o parcialmente dan lugar a un mayor reto”⁴¹⁸.

El impuesto debe aplicarse en sistemas tributarios desarrollados, por el alto grado de complejidad y eficacia que se exige para gravar las rentas señaladas como beneficios adicionales conexos al sujeto pasivo dentro de las actividades que desarrolla en su vida económica–laboral. Japón, por ejemplo, considera no importante su inclusión, pero varios estudiosos en la materia han señalado que sería una injusticia no considerarlas como renta imponible porque algunas compañías son tan grandes como el mismo Estado proveyendo incluso de casas a sus trabajadores, vehículos, gastos de entretenimiento, etc.; la diferencia sería que los trabajadores normales reciben su pago en dinero y otros de forma diferente (beneficios sociales o laborales)⁴¹⁹. En todo caso, cada discernimiento fiscal necesita solvencia jurídica y administrativa, además de ser lo bastante entendible, debe ser lo más perfecto posible para no generar dudas al futuro contribuyente, ser amigable en su determinación, no engorroso e incisivo desde el Estado por el deseo de obtener mayores recursos.

Los novedosos impuestos son desafíos a las nuevas inquietudes tributarias de todas las latitudes fiscales del planeta, su límite es no declarar todo como renta imponible, su reto es convencer a los contribuyentes que el obrar del administrador no es bajo sed de ingresos particulares, sino con el afán de redistribuir la riqueza y equiparar la desigualdad social, razones lógicas para el debate del claustro académico en la realidad del día a día.

Finalmente dentro del presente capítulo, podemos mencionar que el trajinar del Impuesto a la Renta desde su inclusión en la palestra pública ha mutado a las circunstancias del entorno en donde se lo introduce, sus elementos o características se mantienen cambiantes

⁴¹⁸ *Ibid.*, pp. 549 y 550. (Énfasis añadido).

⁴¹⁹ Hiromitsu Ishi, *The Japanese Tax System*, Oxford, Oxford University Press, 2001, 3ª ed., p. 80.

y volubles, hoy más que nunca se presenta el ensanche en su implementación y estructura. El paso de la forma cédular, global, mixta y plana incita el despertar de nuevos requerimientos del impuesto acorde a la fuente de donde deriva el rédito y según la naturaleza del sujeto quien debe solventar su pago. Los posibles tipos de renta a escala doméstica o en fase internacional tienen un complejo y variado desarrollo, pero en algunos casos, se alejan de la línea fundamental del impuesto, quedando en títulos formales equívocos, como el *Tobin Tax*. En este sentido, el Impuesto a la Renta necesita plasmarse con singular aplicación dentro de la cambiante realidad tributaria, por ello, en el siguiente capítulo abordamos la regulación en los países andinos con vinculación al Impuesto sobre la Renta.

CAPITULO III

RENTA Y SU REGULACIÓN EN LOS ESTADOS MIEMBROS DE LA CAN

En el presente tópico abordamos la regulación de renta en “perfecta” conjunción con el impuesto en una realidad tributaria, el debate surgirá en torno a las perspectivas y concepciones de los países integrantes de la CAN⁴²⁰ en lo que el impuesto puede significar para las soberanías andinas, asimismo, se discute la manera en que una vez tipificado procede a relacionarse en el orbe tributario (sistema o régimen) interno y su desempeño a escala internacional para pretender la nombrada armonización.

3.1. Concepto legal de renta en los Estado miembros de la CAN.

En *Bolivia*, el “Impuesto a la Renta” (1986⁴²¹) se encuentra bajo el título del Régimen Complementario al Impuesto al Valor Agregado, en adelante RC-IVA, cuya norma se redacta en la forma que sigue: “Con el objeto de *complementar* el régimen del Impuesto al Valor Agregado (IVA), créase un impuesto sobre los ingresos de las personas naturales y sucesiones indivisas, provenientes de la inversión de capital, del trabajo o de la aplicación conjunta de ambos factores.”⁴²² De la redacción boliviana, observamos un criterio bastante laxo respecto a su tipificación jurídica, aunque ese parecería ser el fin cuando se lo redactó, este “supuesto”

⁴²⁰ Nota aclarativa.- El estudio del concepto de renta en los países andinos se origina en el siguiente orden: Bolivia, Colombia, Ecuador y Perú; esto en razón y respeto al orden alfabético.

⁴²¹ Véase, Álvaro Villegas, “Los principios tributarios ante las nuevas formas de Imposición a la Renta”, en *Memorias de las XXIV Jornadas...*, *op. cit.*, p. 166.

⁴²² Ley No. 843 de Reforma Tributaria, 28 de Mayo de 1986, artículo 19, Bolivia. (Énfasis añadido).

Impuesto a la Renta, se vincula en cabeza de las personas⁴²³, mientras en las sociedades (incluidas las públicas) se establece el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas⁴²⁴, en adelante IUE.

En jurisdicción boliviana este *presunto* Impuesto a la Renta (RC-IVA), a diferencia de la mayoría de conjuntos fiscales, no necesariamente se conforma como corazón de ingresos tributarios hacia el desarrollo financiero del Estado cuando es recaudado por el sujeto activo⁴²⁵, su eje práctico es coadyuvar al IVA⁴²⁶ porque este último es el impuesto dominante en el sistema impositivo boliviano. El RC-IVA carece de progresividad su tarifa es 13%⁴²⁷ sobre la base de cálculo⁴²⁸, la cual se forma por todo ingreso señalado como de fuente⁴²⁹ nacional; en las sociedades (IUE) su tarifa es más alta 25%⁴³⁰, la cual recae sobre la utilidad neta formada en base a un resultado financiero y contable.

El RC-IVA si bien falto de progresividad en la renta de las personas o bajo un índice más débil en su tarifa respecto al ámbito societario –contrasentido de un Impuesto a la Renta–, se establece como impuesto fácil y entendible a los contribuyentes, lo que apuntala que el Impuesto sobre la Renta bajo la denominación formal que sea, se desembarace de una compleja estructura, el mismo puede adquirir en el *habitus* de la cultura tributaria otra mirada, amoldarse o estructurarse para ser fácil al contribuyente. En Bolivia se presenta con una tarifa estática y única, pero pensamos que es progresivo según la capacidad contributiva del sujeto pasivo, ¿su paradigma representa un paliativo a su excesiva complejidad? ¿bajo qué costo?

⁴²³ *Ibid.*, artículos 22 y 23, Bolivia.

⁴²⁴ *Ibid.*, artículo 36, Bolivia.

⁴²⁵ Servicio de Impuestos Nacionales (SIN).

⁴²⁶ Ley No. 843 de Reforma Tributaria, 28 de Mayo de 1986, artículos 1 y 2, Bolivia. La tarifa del IVA es de 13%.

⁴²⁷ *Ibid.*, artículo 30, Bolivia.

⁴²⁸ Véase, Capítulo IV, *Ibid.*, artículo 30, Bolivia.

⁴²⁹ *Ibid.*, artículo 19, literales a), b), c), d), e) y f), Bolivia.

⁴³⁰ Capítulo IV, *Ibid.*, artículo 50, Bolivia.

Sería interesante realizar un estudio sobre sus efectos económicos y obtener las cifras del gasto administrativo que representa detraer su importe, *frente* al ingreso⁴³¹ que reciben las cajas gubernamentales, aunque ese análisis se escapa de nuestras manos.

En *Colombia* en cambio, el Impuesto sobre la Renta (1918) se ubica en el Estatuto Tributario –en adelante ET–, cuya redacción se da en la forma que sigue:

“La renta líquida gravable se determina así: de la suma de todos los ingresos ordinarios y extraordinarios realizados en el año o período gravable, que sean susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción, y que no hayan sido expresamente exceptuados, se restan las devoluciones, rebajas y descuentos, con lo cual se obtienen los ingresos netos. De los ingresos netos se restan, cuando sea el caso, los costos realizados imputables a tales ingresos, con lo cual se obtiene la renta bruta. De la renta bruta se restan las deducciones realizadas, con lo cual se obtiene la renta líquida. Salvo las excepciones legales, la renta líquida es renta gravable y a ella se aplican las tarifas señaladas en la ley.”⁴³²

De la tipificación en territorio colombiano se desprenden algunas variables dadas desde la doctrina, esto es, la imposición se ejercita sobre una materia global porque suma, considera y trata de forma igual cada ingreso (del capital, trabajo o mixto) catalogado como de fuente nacional⁴³³, no existe su discriminación cuando se señala como imponible. La materia gravable se forma de los ingresos *periódicos* obtenidos del manantial reproductor pero se agranda el concepto (renta–incremento) al abarcar las riquezas *extraordinarias*, las cuales se obtienen en un lapso temporal fiscal considerado como estimable para su existencia, riquezas que al final del año tributario producen el incremento patrimonial del contribuyente, además el impuesto grava la renta neta como forma de no atacar la fuente productora (renta–producto).

Se limita cada ingreso por el principio de legalidad, lo que significa, para ser considerada imponible cada unidad de riqueza debe haber sido tipificada como tal mediante

⁴³¹ Principio de economicidad de Adam Smith.

⁴³² Estatuto Tributario, Decreto 624 de 1989, artículo 26, Colombia.

⁴³³ *Ibid.*, artículo 24, Colombia.

ley; lo que viabiliza que por un lado, exista seguridad jurídica para que el ente acreedor⁴³⁴ exija el importe necesario del impuesto sin trastabilla normativa; por el otro, el contribuyente tenga la certeza legal del actuar público. La renta cuantificada se relaciona con la banda tarifaria anexada para ese monto neto, tarifa que se aplica dependiendo de si el sujeto pasivo es una sociedad⁴³⁵ o persona natural⁴³⁶. Existe además un mínimo no imponible, en cuyo caso el impuesto no grava la renta que sea menor a 1090 de Unidad de Valor Tributaria –en adelante UVT⁴³⁷–, si se mantiene en ese rango la tarifa es 0%⁴³⁸, pero si supera de 1090 UVT la tarifa es progresiva acorde a la tabla existente⁴³⁹.

En la presente jurisdicción se establece el Impuesto a la Renta y complementarios⁴⁴⁰, el cual debe ser entendido como un único impuesto, creado ese acoplamiento jurídico “mediante reforma tributaria de 1974”⁴⁴¹, el cual comprende “el impuesto a la renta propiamente dicho y sus complementarios, que inicialmente estaba conformado por tres tributos: remesas al exterior, patrimonio y ganancias ocasionales; en la actualidad solo el último subsiste”⁴⁴² para gravar las riquezas de capital comprendidas por: venta de activos fijos por más de dos años, rentas distribuidas por las sociedades en su liquidación por tener excesivo aporte; además del ingreso de herencias, donaciones y legados y la riqueza de loterías, apuestas, premios y

⁴³⁴ Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN).

⁴³⁵ La tarifa es de 33%. Estatuto Tributario, Decreto 624 de 1989, artículo 240, Colombia.

⁴³⁶ La tarifa inicia en 0% y varía del 19%, 28% y 33%, más la sumatoria de un excedente (progresión doble) de Unidad de Valor Tributaria (UVT) en el importe requerido por el impuesto, pero sólo viable a los dos últimos valores (28% + 116 UVT y 33% + 788 UVT, respectivamente). Véase, *Ibid.*, artículo 241, Colombia.

⁴³⁷ Sobre la UVT. Véase, *Ibid.*, artículo 868, Colombia.

⁴³⁸ *Ibid.*, artículo 241, Colombia.

⁴³⁹ Al 2013 1 UVT = \$ 26 841 pesos colombianos (= \$ 14, 22 dólares). Disponible en, http://www.dian.gov.co/descargas/EscritosComunicados/2012/125_DIAN_fija_UVT_para_2013.pdf Acceso: 08 de octubre de 2013.

⁴⁴⁰ Estatuto Tributario, Decreto 624 de 1989, artículo 5, Colombia.

⁴⁴¹ Oscar Alviar y Fernando Rojas, *op. cit.*, p. 427.

⁴⁴² Julio Piza “Evolución del impuesto a la renta en el sistema tributario” en Julio Piza y Pedro Sarmiento, edits., *El impuesto a la renta y complementarios: Consideraciones teóricas y prácticas*, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 2011, 2ª ed., p. 44.

similares⁴⁴³. Estos últimos ingresos que incrementan el patrimonio del sujeto pasivo provienen desde terceros (*flujo de riqueza*), aunque carentes de temporalidad en su obtención o faltos de estabilidad son renta para el contribuyente, como posibles recursos al Estado.

En la norma tributaria colombiana el Impuesto a la Renta abarca a personas naturales (sucesiones ilíquidas)⁴⁴⁴ y sociedades⁴⁴⁵, bajo esa regla el tributo se encarga de verificar si esos posibles deudores obtienen riquezas sujetas a imposición, si los artefactos económicos son gravables⁴⁴⁶ se debe realizar su adición fiscal con el fin de cuantificar la *renta bruta*⁴⁴⁷, de aquella cantidad se procede a detraer algunos costos⁴⁴⁸, deducciones⁴⁴⁹ y exenciones otorgadas legalmente a la naturaleza de cada sujeto, de esa limpieza fiscal se descubre la cifra líquida⁴⁵⁰ que es la única cantidad que sustentará el impuesto porque se la entiende depurada. Todo este procedimiento tributario lo resumimos en el siguiente cuadro⁴⁵¹:

Ingresos	
(-) Menos costos	
=Renta bruta	
(-) Menos Deducciones	
=Renta líquida	
(-) Menos Rentas exentas	
=Renta líquida gravable = Base gravable	

Gráfica 4. Renta imponible colombiana

Investigador: Andrés Quijano

Fuente: Curso básico tributario colombiano: documento dinámico.

⁴⁴³ *Ibid.*, p. 49.

⁴⁴⁴ Estatuto Tributario, Decreto 624 de 1989, artículo 7, Colombia.

⁴⁴⁵ *Ibid.*, artículo 12, Colombia.

⁴⁴⁶ Véase, *Ibid.* artículos 22 y 25, Colombia.

⁴⁴⁷ *Ibid.*, artículo 89, Colombia.

⁴⁴⁸ *Ibid.*, artículos 58 y siguientes, Colombia.

⁴⁴⁹ Deducciones de las rentas del trabajo. *Ibid.*, artículo 89, Colombia.

⁴⁵⁰ *Ibid.* artículo 178, Colombia.

⁴⁵¹ Andrés Quijano, *Curso básico tributario colombiano: documento dinámico*, Santa Fé, El Cid, 2009, p. 15.

En *Ecuador*, el Impuesto a la Renta (1925) se encuentra regulado en la Ley de Régimen Tributario Interno –en adelante LRTI–, en este conjunto tributario la renta se caracteriza por:

- “1.- Los ingresos de fuente ecuatoriana obtenidos a título gratuito o a título oneroso provenientes del trabajo, del capital o de ambas fuentes, consistentes en dinero, especies o servicios; y
- 2.- Los ingresos obtenidos en el exterior por personas naturales domiciliadas en el país o por sociedades nacionales [...]”⁴⁵²

De su regulación se desprenden algunos elementos de estudio, esto es, el concepto de renta aglutina todo ingreso catalogado como de fuente ecuatoriana⁴⁵³, que previa señalización como gravable necesita examinarse por el administrador tributario⁴⁵⁴ para saber si se clasifica tal, sólo si cumple ese examen tributario se declara apto para ser gravado por el impuesto. Las presuntas riquezas para ser tituladas de jurisdicción ecuatoriana no interesa si tienen o no precio en su obtención o tampoco importa el acto jurídico o humano para conseguirlas, el juicio de valor a considerarse es, si ingresan en poder del contribuyente son renta, por ende se sujetan al impuesto, esta razón se basa en que a pesar de no haberse redactado en la norma jurídica el concepto de renta–incremento se da a entender que cada rédito imputable a un sujeto pasivo produce el incremento en su patrimonio.

Toda adición económica señalada como renta forma en un primer momento la renta bruta, para componer ese monto no importa la *periodicidad* o la *permanencia* en la obtención de ese ingreso, lo único importante es que sea ingreso gravado, de ahí que el concepto de renta en Ecuador es extenso y sujeto a dilatación administrativa⁴⁵⁵, en todo caso, luego de formada

⁴⁵² Ley de Régimen Tributario Interno, Registro Oficial Suplemento No. 463, 17 de Noviembre de 2004, artículo 2, Ecuador.

⁴⁵³ *Ibid.*, artículo 8, Ecuador.

⁴⁵⁴ Servicio de Rentas Internas (SRI).

⁴⁵⁵ Considérese el numeral 10, del artículo 8 de la Ley de Régimen Tributario Interno, Registro Oficial Suplemento No. 463, 17 de Noviembre de 2004, Ecuador.

la *renta en bruto* se procede a desgranar⁴⁵⁶ de esa cifra amorfa ciertas cantidades para establecer la *renta neta*, esas restas se otorgan con el fin de no atacar la fuente de explotación (renta-producto), formada la base depurada es la única masa que puede recibir el impuesto, creado este último mediante ley⁴⁵⁷. Del análisis respectivo encontramos que en Ecuador se da prioridad al concepto de renta-producto, pero su manejo se confunde cuando se utiliza por la Administración, porque la norma no es clara en su aplicación a cada tipo de renta y por esa falencia, se brinda amplia movilidad al ente acreedor a ejercer variaciones de uso impositivo.

Además se incluye en el marco tributario la teoría del *flujo de riqueza*, concepto que considera gravables los ingresos que recibe el contribuyente desde terceras fuentes, riquezas que una vez alcanzadas por su beneficiario aceleran sus ingresos económicos y poder contributivo, esas materias imponibles son: loterías, apuestas, rifas, premios y similares, que bajo el quehacer tributario son susceptibles de ser detraídas por la administración tributaria acorde a la tarifa regulada en ley. El Impuesto a la Renta es de carácter global (sintético)⁴⁵⁸, en este tipo se procede a la sumatoria de cada rédito (dinero, especies o servicio) derivado del capital, del trabajo o de su mezcla (de forma total y única); su tratamiento fiscal se encarga de encaminar cada renta a un monto general para tratar cada rédito de forma igual, sin ninguna discriminación por su fuente u origen, esto con el fin de aplicar tarifas en espiral.

El tratamiento para formar la base imponible nos devela el conseguir un segmento de riqueza óptimo para ajustarlo a un tipo progresivo⁴⁵⁹, premisa raíz del Impuesto a la Renta por

⁴⁵⁶ *Ibid.*, artículos 9, 9.1., 10, 11, 12, 13, 14 y 15, Ecuador.

⁴⁵⁷ Código Tributario del Ecuador, Registro Oficial Suplemento No. 38, 14 de junio de 2005, artículo 3, Ecuador.

⁴⁵⁸ Ley de Régimen Tributario Interno, Registro Oficial Suplemento No. 463, 17 de Noviembre de 2004, artículo 1, Ecuador.

⁴⁵⁹ El inicio (↓) del importe a detraerse por el impuesto se establece de acuerdo a cada monto formado e imputable al contribuyente, detracción que va en aumento según el rango donde esa materia gravable se ubique, también si la masa imponible excede de cada fracción básica para ese monto se adiciona un plus tarifario en la cifra excedente que ↓ en 5, 10, 12, 15 20, 25, 30 y 35% (progresión doble), de la Σ de las dos cantidades se

su equidad connatural. Bajo ese proceder tributario esa cifra gravable⁴⁶⁰ se titula como monto perfecto cuando se conforma, porque el impuesto detraerá una renta acorde a una verdad contributiva lo más real posible al sujeto pasivo, de ahí que por antonomasia el Impuesto sobre la Renta es directo y descubre en gran medida esa capacidad, la cual sólo es descifrable en las personas; en las corporaciones no, de ahí que la tarifa para el sector societario es proporcional⁴⁶¹; lo que produce otra regla del porque su tratamiento diferenciado. El conjunto normativo en Ecuador fija además un mínimo no imponible⁴⁶², que según reglas y estudios económicos catalogan a ese monto como coadyuvante de la clase social para mantenerse bajo el *sumak kawsay*⁴⁶³.

Los sujetos pasivos del Impuesto a la Renta son las personas naturales⁴⁶⁴ y jurídicas⁴⁶⁵ consideradas como deudores, por lo que, señalado como contribuyente un sujeto y si recibe una renta titulada como gravable, con o sin su consentimiento son atados al poder impositivo de la administración tributaria ecuatoriana, ente jurídico que vela por el correcto amparo de la renta particular para proceder a redistribuirla en la sociedad y, con ello, equiparar y equilibrar la injusticia e inequidad social o incluso solventar —cuando sea el caso— sus egresos gubernamentales. El sujeto público tesorero idóneo de los ingresos privados, los cuales una vez en su poder inflan su cuenta estatal, debe actuar de manera celosa con las riquezas porque con ellas se plasman aspiraciones de carácter político, económico, financiero, tributario, pero

cuantifica el impuesto causado. Ley de Régimen Tributario Interno, Registro Oficial Suplemento No. 463, 17 de Noviembre de 2004, artículo 36, Ecuador.

⁴⁶⁰ *Ibid.*, artículo 16, Ecuador.

⁴⁶¹ *Ibid.*, artículo 37, Ecuador. La tarifa aplicada para las sociedades es del 22% sobre la base imponible.

⁴⁶² Al 2013, la cantidad mínima no imponible es de \$ 10 180, la tarifa es 0%.

⁴⁶³ Palabra quechua cuyo significado en español es “buen vivir”.

⁴⁶⁴ Las personas operan con parámetros contables cuando la ley les conmina a llevar contabilidad en sus operaciones económicas.

⁴⁶⁵ La renta imponible se forma bajo ajustes contables (estado financiero) del ente jurídico.

sobre todo social –condición necesaria del impuesto, porque entre uno de sus tantos objetivos consta el redistribuir la riqueza particular–.

En *Perú*, el Impuesto a la Renta⁴⁶⁶ se encuentra establecido en la Ley de Impuesto a la Renta –en adelante LIR–, cuya norma se construye de la siguiente forma:

- “a) Las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquellas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos.
- b) Las ganancias de capital.
- c) Otros ingresos que provengan de terceros, establecidos por esta Ley.
- d) Las rentas imputadas, incluyendo las de goce o disfrute, establecidas por esta Ley.”⁴⁶⁷

Del análisis pertinente se revelan ciertas premisas tributarias bastante parecidas al caso ecuatoriano; aunque bajo diferente matización y espectro impositivo. En territorio peruano, la renta mantiene su apego a la imposición global pero bajo cierta aplicación cedular, dando paso más bien a un tipo mixto. El tratamiento impositivo de cada renta se regula por categorías (I, II, III, IV y V⁴⁶⁸), de igual manera se adscribe a la materia imponible la riqueza *regular* o *periódica* (renta–producto), más la premisa condicional de estabilidad de la fuente reproductora (capital, trabajo o su mezcla) de rentas; tanto así que el impuesto no debe atrofiar la fuente y no encarecer su durabilidad en el ejercicio tributario al momento de extirparse el rédito producido.

La administración tributaria⁴⁶⁹ además debe gravar las riquezas *esporádicas*, como pueden ser las ganancias de capital⁴⁷⁰, posibles riquezas que no son producto del ejercicio económico normal del contribuyente pero que obtenidas aumentan su capacidad contributiva;

⁴⁶⁶ Nota aclarativa.- Pese a las indagaciones sobre el momento de creación formal del Impuesto a la Renta, la data oficial nos fue esquivada, razón que nos obligó a no señalar la fecha de su creación, esto sin representar matiz discriminatorio.

⁴⁶⁷ Ley de Impuesto a la Renta, Decreto Supremo N° 179-2004, artículo 1, Perú.

⁴⁶⁸ *Ibid.*, artículo 22, Perú.

⁴⁶⁹ Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT).

⁴⁷⁰ Ley de Impuesto a la Renta, Decreto Supremo N° 179-2004, artículo 2, Perú.

asimismo, al acoplar el literal c) (se adjunta el criterio de rentas de terceros⁴⁷¹), es decir, en este caso se regula y grava las rentas que no provienen de una fuente permanente, en la misma no importa si el manantial productor es o no duradero, lo único que interesa es que si existen réditos derivados con esa característica se encuentran señalados como imponibles.

Los segmentos de riqueza de terceros se representan por las indemnizaciones a las empresas⁴⁷², estos ingresos se otorgan para reparar un daño provocado al ente jurídico, los cuales son gravables siempre y cuando no sean reparaciones en cabeza de una persona, las indemnizaciones deben ser reparaciones a la sociedad; las primeras están exentas (personas), las segundas son perfectamente gravables; del mismo modo, se agregan las rentas imputadas, a más de las de goce o disfrute (renta de servicios⁴⁷³) en donde no interesa su *periodicidad* u *origen*, lo único que las vincula como imponibles es que deben ser medibles en dinero, estas últimas, bajo un radio de acción más reducido en la teoría (renta–incremento)⁴⁷⁴.

Para que el impuesto se aprehenda de la riqueza imponible de los contribuyentes (naturales, sucesiones indivisas, asociaciones y similares y sociedades⁴⁷⁵) se debe establecer en un primer enlace la *renta bruta*⁴⁷⁶ la cual debe ser cuantificada, luego mediante el procedimiento administrativo sistémico se ejecuta el tratamiento tributario para obtener de la renta en bruto, la *renta neta*⁴⁷⁷, pero se procede a gravar esa última cantidad si el contribuyente no se encuentren dentro de las formas jurídicas de inafectación y exoneración⁴⁷⁸ del impuesto.

⁴⁷¹ Criterio que se ajusta a la señalada por John Due en la formación de renta–incremento: “a) monto total percibido de terceros durante el período (impositivo) [...]”. En concordancia con el artículo 3 de la norma peruana.

⁴⁷² Ley de Impuesto a la Renta, Decreto Supremo N° 179-2004, artículo 3, Perú.

⁴⁷³ Idea planteada por Fisher.

⁴⁷⁴ Véase, Orlando Marchesi, “Los principios tributarios ante las nuevas formas de Imposición a la Renta”, en *Memorias de las XXIV Jornadas...*, p. 434.

⁴⁷⁵ Ley de Impuesto a la Renta, Decreto Supremo N° 179-2004, artículo 14, Perú.

⁴⁷⁶ *Ibid.*, artículo 20, Perú.

⁴⁷⁷ Véase, en el capítulo VI sobre los deducibles, costos y gastos que se pueden deducir de la renta bruta para formar la base gravable. *Ibid.*, artículo 36, Perú.

⁴⁷⁸ *Ibid.*, artículo 18, Perú.

Existe de igual manera, tarifas proporcionales y progresivas según las categorías del Impuesto a la Renta que varían según esa clasificación⁴⁷⁹, lo que demuestra que el tipo tarifario se aplica no según el contribuyente, sino según el *tipo* de renta o *f fuente* de donde provenga, también coexiste, al igual que en el caso colombiano una medida de valor tributario conocida como Unidad Impositiva Tributaria (UIT), variable que permite simplificar cantidades altas de base gravable como mayor facilidad⁴⁸⁰.

De acuerdo al análisis de la jurisdicción andina, podemos señalar que lo propuesto en Bolivia es una contralectura a la línea clásica de imposición del Impuesto a la Renta, esto con respecto a las tasas en espiral sobre la renta de las personas, porque no se grava con más rigurosidad las rentas del trabajo, sino las del capital (sociedades), en consecuencia, se carga con menor rango tarifario al factor estático (trabajo) y con mayor rigor al dinámico (capital). Acaso hablaríamos de una nueva transformación o mutación del impuesto como lo harían Thatcher y Reagan⁴⁸¹ o su retroceso se ejerce en el señuelo denominado RC-IVA.

Si bien la base de cálculo del RC-IVA es de tipo global, porque suma en un sólo monto toda renta considerada como ingreso⁴⁸² boliviano, ya sea que se reciba en dinero o especie⁴⁸³, la equidad no se vislumbra. Además, una vez cancelado el RC-IVA, el mismo se

⁴⁷⁹ Por ejemplo, en las rentas de capital obtenidas por personas naturales, sucesiones indivisas y sociedades conyugales domiciliadas en Perú la tarifa es de 6,25% artículo 52-A. Pero es progresiva en los mismos contribuyentes si la renta es del trabajo y de fuente extranjera 15%, 21% y 30%. Ley de Impuesto a la Renta, Decreto Supremo N° 179-2004, artículo 53, Perú.

⁴⁸⁰ Al 2013 cada UIT es igual a \$ 3 700 nuevos soles (= \$ 1 328,76 dólares), disponible en http://www.mef.gob.pe/contenidos/tributos/valor_uit/uit.pdf Acceso: 09 de octubre de 2013.

⁴⁸¹ Década del 80' al 90'.

⁴⁸² Ley No. 843 de Reforma Tributaria, 28 de Mayo de 1986, artículo 19.- “Son ingresos: los que provienen de alquiler, subalquiler u otra forma de explotación de inmuebles urbanos o rurales, la colocación de capitales, sean estos intereses, rendimientos y cualquier otro ingreso proveniente de la inversión (no se incluyen los dividendos), Los sueldos, salarios, jornales, sobre sueldos, horas extras, categorizaciones, participaciones, asignaciones, emolumentos, primas, premios, bonos de cualquier clase o denominación, dietas, gratificaciones, bonificaciones, comisiones, compensaciones en dinero o en especie, incluidas las asignaciones por alquiler, vivienda y otros, viáticos, gastos de representación y en general toda retribución ordinaria o extraordinaria, suplementaria o a destajo, otro ingreso de carácter habitual no sujeto al Impuesto sobre las Utilidades de las Empresa (Bolivia).”

⁴⁸³ *Ibid.*, artículo 24, Bolivia.

puede imputar como pago a cuenta⁴⁸⁴ y complementario al IVA, factores inviables en un fuerte Impuesto a la Renta; por ello, han emergido serios cuestionamientos sobre si su estructura conforma un verdadero Impuesto a la Renta, lo que no sucede en las restantes jurisdicciones andinas.

3.2. Semejanzas y diferencias en los regímenes tributarios andinos

Si bien los compromisos o conciliaciones fiscales entre administraciones tributarias a escala internacional son cada vez más comunes, esto no genera *per se* que su nexo sea en igualdad de condición. En la mesa puesta siempre uno subyuga al otro, el debate se desarrolla en torno a si, su diferencia legal y administrativa es necesaria o es premisa esencial para acoplar un objetivo común en territorios de características jurídicas, sociales y económicas disímiles, aquello nos permite redescubrir un tema de estudio.

El avance se basa en conocer, si en los territorios andinos existe un sistema o régimen tributario, de existir cualquiera de ellos que los caracteriza. En Bolivia se argumenta un sistema tributario⁴⁸⁵, Colombia, por ejemplo, habla de un sistema tributario⁴⁸⁶, Ecuador se ha apoyado en un régimen tributario⁴⁸⁷ y Perú establece un régimen tributario⁴⁸⁸; bajo el empate fiscal acontecido no entraremos a juzgar si los mismos son o no un sistema o régimen tributario, analizaremos el caldo de cultivo que se necesita para formar cada uno de ellos.

⁴⁸⁴ *Ibid.*, artículo 31, Bolivia.

⁴⁸⁵ En la Constitución Política del Estado Plurinacional de Bolivia, 9 de febrero de 2009, no encontramos la referencia a un sistema o régimen tributario. Véase, Cuarta Parte, Título I, Capítulo Tercero, Sección I: Política Fiscal; más bien su referencia se encuentra en el Código Tributario Boliviano, Decreto Supremo No 27947, Ley No. 2492, Texto ordenado a diciembre de 2004, artículo 1, Bolivia.

⁴⁸⁶ Constitución Política de Colombia, Gaceta Constitucional No. 127, 10 de Octubre de 1991, artículo 363.

⁴⁸⁷ Constitución de la República del Ecuador, Registro Oficial No. 449, 20 de octubre de 2008, artículo 300.

⁴⁸⁸ Constitución Política del Perú, 30 de Diciembre de 1993, Título III “Del Régimen Económico”, Capítulo IV.

Un *sistema* tributario implica una correcta armonización entre todos los tributos, su diseño riguroso se basa sobre todo en los impuestos porque son los únicos capaces de conformar un todo sistémico⁴⁸⁹; tanto así, que tras su inclusión no debe existir doble o múltiple imposición interna o menos entre sistemas postfrontera, además los procesos tributarios deben ser entendibles tanto a los contribuyentes, como a la administración. Deben eliminarse los choques tributarios entre potestades nacionales o frente a las subnacionales, se necesita una correcta comunicación jurídica impositiva de las normas acorde a las exigencias del sistema tributario, como un todo integral⁴⁹⁰; se requiere de pocos impuestos pero éstos deben sustentarse por las capacidades contributivas más representativas.

El nacimiento del impuesto a la renta debe generarse desde las directrices del marco constitucional, además de ser lógico, no deben existir incoherencias en las leyes tributarias de menor jerarquía; un sistema implica un ente acreedor solvente en su desarrollo tributario, al punto de concretarse un verdadero contrato social entre el sujeto activo y el sujeto pasivo en la implantación del impuesto, pero en caso de no existir el pacto mutuo puede traer serias dificultades como lo acontecido en USA cuando se lo declaró inconstitucional (1894) por sendas incongruencias en su carga impositiva.

En tanto el *régimen* tributario es menos exigente que el sistema, aunque de aquél devienen algunos conceptos básicos; de tal forma, el régimen se orchestra bajo condiciones no tan rigurosas o bajo presupuestos tributarios básicos que se deben recordar (progresividad, generalidad, equidad, entre otras) de lo contrario terminaría fracasando, es decir, si no se encuentra con mínima madurez fiscal en la arena tributaria internacional termina siendo

⁴⁸⁹ César Albiñana, *Sistema Tributario Español y Comparado*, Madrid, Tecnos, 1992, 2ª ed., p. 151.

⁴⁹⁰ Casi tan único como la teoría de sistemas de Luhmann.

relegado a mero espectador, dando paso a sistemas tributarios más sólidos que son los llamados a atenuar y cubrir su inexperiencia.

El régimen puede incluir en varios casos doble o excesiva sobre imposición en misma fuente por la gama exagerada e indiscriminada de tributos, en este conjunto fiscal no puede existir un contrato social *a priori* por lo que pueden hallarse más evasores, elusores que voluntarios contribuyentes. Si se implanta un impuesto se lo observa como perverso o con una estructura impositiva farragosa, además de confiscatorio en la economía particular. En síntesis, el *régimen* tributario para muchas latitudes es la realidad, para otras el *sistema* es el ideal; para otras el *sistema* es la realidad, pero para unas tantas soberanías el *sistema* es simple título de formalidad bajo vertebrar distinto (*régimen*).

Con tales antecedentes, en primer lugar señalamos las *semejanzas tributarias* entre Bolivia, Colombia, Ecuador y Perú –países miembros de la CAN–, por ejemplo, su nexo nace desde ciertos pactos mutuos representados por acuerdos multilaterales, entre los que se hallan temas sobre el Impuesto a la Renta y Patrimonio⁴⁹¹, así la imposición de la renta es de carácter global (sintética)⁴⁹², es decir, todas las rentas no se discriminan por su fuente, naturaleza o por la ubicación del manantial reproductor, sino se tratan como iguales y se incluyen en una sola cifra imponible para poder cuantificar todos los réditos obtenidos por el contribuyente dentro de una cifra total.

Esto con el fin de que el impuesto, formada esa cifra tase la capacidad tributaria (equidad: vertical y horizontal) del sujeto pasivo con correcta simetría fiscal, pero previo a su formación debe establecerse la renta bruta, esta última se forma con todos los ingresos señalados como gravables, conformada esa cifra se procede a sustraer ciertos valores

⁴⁹¹ Comunidad Andina, Decisión 578, 2004.

⁴⁹² Aunque en Perú no se cumple de manera plena esta aseveración.

determinados como deducibles o considerados en ley como detracción tributaria necesaria a cada sujeto deudor, realizado este paso lógico se obtiene la masa líquida lista a recibir el impuesto, el cual se acciona tanto en personas naturales como en sociedades.

Cada conjunto tributario posee mayor inclinación con el criterio de globalidad pero se revelan ciertos matices mixtos, entonces se revela la combinación de imposición global con la cederización de ciertas rentas, lo que demuestra que no son tan puros como se quisiera; además se cuida, cuando se da la forma *analítica* el gravar una renta dentro de un cédula con una tarifa proporcional y no la progresiva que sería bajo un tratamiento *intético*, esta idea se sustenta más con la categorización hecha en Perú y la tarifa del RC-IVA en Bolivia; además, la forma mixta aún pervive en todos los territorios tributarios, incluso en los desarrollados.

En tanto que las *diferencias tributarias* son varias, desde el aspecto formal abordamos su denominación en cada territorio: Colombia establece un Impuesto *sobre* la Renta, Ecuador y Perú Impuesto *a* la Renta, Bolivia no se acerca a sus pares andinos, su título es de Régimen Complementario del Impuesto al Valor Agregado⁴⁹³, denotando la libertad con que cuenta cada soberanía; en tanto en el ámbito corporativo, Colombia: Impuesto a la Renta y Complementarios, Ecuador: Impuesto a la Renta para sociedades, Perú: Impuesto a la Renta y Bolivia: Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas.

Como analizamos de manera previa, Perú y Colombia han optado una vez cuantificada la base gravable proceder a su simplificación al convertirla de manera cómoda en una unidad de medida tributaria, variable que fluctúa según sus realidades económicas, sociales y políticas. La medida peruana se denomina Unidad Impositiva Tributaria (UIT), la colombiana se nombra Unidad de Valor Tributaria (UVT), los otros dos países no aplican este criterio porque cuantifican la materia líquida imponible sin vincularla a ninguna medida, la establecen

⁴⁹³ Sin aceptar tácitamente que en Bolivia exista un Impuesto a la Renta.

de manera clásica sin atarle unidades o valores de medición, lo que demuestra una regulación más primaria, pero no por esto obsoleta.

En Bolivia existe la Unidad de Fomento de Vivienda (UFV) pero la misma no es de igual matiz a las anteriores, esta última sirve “para mantener el valor histórico en el tiempo de las cuentas en moneda nacional adoptando un parámetro de calculo que así lo permita”⁴⁹⁴, es decir, en este caso se liga una unidad de medida (UFV) a la obligación tributaria hasta que el contribuyente cancele la cifra fiscal adeudada y al hacerlo se puede realizar el ajuste necesario a la fecha de su pago mediante la actualización de la UFV⁴⁹⁵, de esta manera, se cubre de manera justa, la falta del recurso particular que el Estado dejó de percibir cuando el sujeto pasivo dilató o retrasó su cancelación.

La unidad tributaria por un lado, representa una medida fiscal más amigable al sujeto pasivo porque la variable puede jugar incluso en el aspecto subjetivo del contribuyente, él mismo puede catalogar un proceso tributario complejo, como más fácil; porque cuando se achica la cantidad líquida que solventará el impuesto, el sujeto pasivo la observa amigable e incluso al detraerse la renta no la puede titular como confiscatoria, aunque su examen *a priori* no debele esa reflexión, su actual vigencia parecería responder afirmativamente a una satisfacción de la población contributiva en esos territorios.

Desde el aspecto de vista sustancial Colombia, Ecuador y Perú (en menor grado) aplican en la masa imponible cuantificada una tarifa progresiva, esto con el fin de medir la verdadera capacidad contributiva de la persona o un tipo proporcional en la materia imponible alcanzada por la sociedad; lo que demuestra en el impuesto una de sus tantas características, la

⁴⁹⁴ Jaime Machicao y Gonzalo Cárdenas, “La unidad de Fomento a la vivienda (UFV’s)”, en *Temática Tributaria Boliviana*, La Paz, Azul, 2004, p. 142.

⁴⁹⁵ En la actualidad 1, 88833 Bolivianos equivale a una unidad de UFV, disponible en <http://www.bcb.gob.bo/?q=politicascbb/ipm&cbo2=-1&cbo3=0> Acceso: 28 de noviembre de 2013.

llamada *equidad*, la cual puede accionarse acorde al tipo del contribuyente y si su naturaleza de sujeto pasivo lo permite. En Bolivia la tarifa es nula en cuanto a la progresividad, pero hilando fino debe observarse la tarifa en concordancia a cada base cuantificada a un sujeto o ente individualizado y categorizado como deudor del impuesto.

Colombia, Ecuador y Perú determinan el Impuesto a/sobre la Renta como fuente idónea de los ingresos al Estado, mientras que Bolivia atenúa esa característica para darle un segundo plano de importancia, tanto así, que lo vuelve acreditable como pago en cuenta o compensatorio al IVA⁴⁹⁶ en ciertos casos específicos, pero no en todas las oportunidades, argumento que no sucede en los restantes países porque el Impuesto a la Renta se considera principal intermediario de ingresos al erario público, en soberanía boliviana en cambio, el IVA es el principal sustento de ingresos, pues recauda más, incluso que el IUE⁴⁹⁷ o al RC-IVA. Bolivia cimenta una simplicidad estructural de un pretendido Impuesto a la Renta, en los restantes países se posee cierta dificultad que lo vuelve tedioso para el contribuyente.

En general, derivamos que cada jurisdicción tributaria bajo un real o pretendido sistema o régimen fiscal, varía aspectos formales como sustanciales del Impuesto a la Renta, de tal manera, si se pretende un concertaje sólido para construir una *idea fuerza* que permita equiparar jurisdicciones fiscales de poco o gran desarrollo en comparación con las jurisdicciones tributarias más avanzadas, nos encontramos con un motivo justo aunque no siempre viable por lo dificultoso de esa tarea; pero sí se brinda otra lectura, se debe enervar cualquier superioridad tributaria para lograr igualar a todas las soberanías fiscales, con el fin de poder alcanzar la llamada unificación, aunque si se actúa de esta forma se brinda sin querer

⁴⁹⁶ Véase, Ley No. 843 de Reforma Tributaria, 28 de Mayo de 1986, artículo 31, Bolivia.

⁴⁹⁷ “El SIN recauda, hasta octubre, Bs 39.436 millones y supera la cifra alcanzada en 2012”, en Diario la Razón, disponible en

http://www.la-razon.com/economia/recauda-octubre-Bs-millones-alcanzada_0_1937806284.html Acceso: 28 de noviembre de 2013.

un castigo al territorio que ha construido un montaje tributario sin fisuras porque se frenaría su propio desarrollo, de ahí lo complejo de este tema.

No olvidemos que el Impuesto a la Renta no es uniforme, cada Estado tiene sus necesidades y autonomía para regularlo, algunos territorios lo ajustan según requerimientos locales u internacionales por lo que su masificación tiene varias tipologías o estructuras aplicables, es por lo tanto, un mismo impuesto en algunas jurisdicciones, pero no es susceptible en la mayoría de oportunidades de compararse porque su naturaleza y aplicación es volátil, cambiante y amorfa; su amplia armadura tributaria obedece a que el mismo responde de manera favorable al requerimiento político, económico, tributario o social donde se lo implante; las metas en su masificación siempre seguirán latentes, como inacabadas.

3.3. Definición de renta en los CDI en los países miembros de la CAN

La búsqueda de criterios concertados a escala internacional de la noción de renta nos transporta a un nivel de complejidad necesario para debatirlo en el presente desarrollo porque o es renta todo o existen ciertas pautas para su estudio, bajo tal necesidad de análisis la materia gravable incluida y regulada en un Convenio (bilateral o multilateral) debe provenir no sólo de la congruente unificación estatal en su normativa interna; sino también, de lo que se pretende con el impuesto anexo a tal riqueza. Además debemos resaltar el ingenio desplegado dentro del estadio tributario intrafronterizo como a nivel supranacional para poder hacer confluir criterios que no deben enmarañarse en la definición de renta en cada realidad.

Los Convenios de Doble Imposición⁴⁹⁸ –en adelante CDI–, se entienden como un cuerpo contenedor de normas tributarias que regulan acontecimientos de arista internacional, los mismos tienen como meta principal, aunque no la única, *atacar* la doble imposición. En su estructura se incluyen conceptos que deben ser entendidos por cada país miembro de este segmento tributario de corte postfrontera, los cuales una vez suscritos pueden revitalizar aspectos fiscales domésticos o foráneos. La renta por ejemplo, merece un escrutinio a nivel de los CDI por abarcar un criterio a más de general, lo bastante discutible. Bajo territorio andino nos centraremos con un CDI de arista multilateral ratificado por cada uno de los países miembros de la CAN, de su estudio sabremos como su regulación casa afuera produce un “perfecto entender” casa adentro, esto bajo la mirada del Derecho Tributario Internacional.

A nivel de la CAN existe la Decisión 578 (D–578) para evitar la doble imposición en *renta* y patrimonio, cuerpo normativo que une estados diversos; la cual una vez firmada y ratificada se convierte de aplicación inmediata en cada una de las soberanías suscriptoras. Si bien dentro de la D–578 se señala dos fuentes imponibles, en el presente desarrollo nos centraremos en la primera de ellas, renta. En un primer alcance, es de carácter vital saber como se entiende renta en un Convenio, sus ajustes definitorios y aplicativos, sus variaciones o semejanzas. Ecuador tiene suscritos 14 CDI⁴⁹⁹, la mayoría bilaterales y 1 multilateral⁵⁰⁰,

⁴⁹⁸ Las fuertes relaciones mundiales entre Estados, entre personas y de la mixtura de ambos ha generado formas de vinculación económica imposibles de frenar, los Estados ahora ya no son reguladores de tales parentescos económicos, sino se han convertido en mecanismos viables de ese flujo constante entre tales actores, los cuales sin permanecer inertes, cada vez más se multiplican en un mercado más abierto a su relación, por ende se agrandan los ingresos a cada arca gubernamental. Los hilos relaciones formados han necesitado que no se los frene, sino cada Estado debe volverse en un sitio atractivo para fundar tales nexos, especialmente en las naciones en vías de desarrollo, pero a su paso surgieron también otros problemas con esa movilidad, en el caso tributario por la doble o sobre imposición en una misma riqueza más de una vez y como paliativo o freno a esa problemática nacieron los CDI.

⁴⁹⁹ Los países en orden cronológico constan: Argentina, Alemania, Brasil, Italia Francia, España, Suiza, Rumania (vigente hasta el 2017), México, Canadá, Chile, Bélgica, y Uruguay. En http://www.sri.gob.ec/web/guest/bases-legales?p_p_id=busquedaBasesLegales_WAR_BibliotecaPortlet_INSTANCE_Anv7&p_p_lifecycle=1&p_p_stat e=normal&p_p_mode=view&p_p_col_id=column-3&p_p_col_count=1&_busquedaBasesLegales_WAR_BibliotecaPortlet_INSTANCE_Anv7_com.sun.faces.portl

también uno más en proceso de ratificación con Corea del Sur previo dictamen de la Corte Constitucional Ecuatoriana; Colombia en el tema del impuesto sobre la renta posee 11 CDI⁵⁰¹ y 1 multilateral⁵⁰²; Perú cuenta con 3 CDI⁵⁰³ y 1 multilateral⁵⁰⁴ y Bolivia ha firmado 6 CDI⁵⁰⁵ y 1 multilateral⁵⁰⁶.

La D-578 aprobada en el 2004 tiene como tarea principal eliminar y evitar la doble imposición, a la vez de otras tareas complementarias que anudan mayor seguridad aplicativa al Convenio, –a saber– colaboración entre administraciones fiscales que en actuales auges económicos se hace en extremo imperante, avance de las normas en materia de doble imposición, conversión de los países suscriptores en sitios atractivos a la inversión externa, frenar la evasión fiscal, y aunque no se lo manifiesta, existe en el cuerpo jurídico un pretendido proceso de armonización entre los países miembros con el fin de volver común zonas bajo realidades jurídicas disímiles, lo que accionará mayor movilidad en tales escalas.

Del análisis a la presente Decisión se plasma que el hábitat de la misma es *evitar la doble tributación de unas mismas rentas*, pero se le añade la regla atenuante para permitir entrelazar impuestos concebidos bajo características distintas, este ingenio tributario nos permite empatar cambios estructurales posteriores en cada Estado a sus respectivos impuestos a la renta, pudiendo vincularlos *en razón de su base gravable o materia imponible*, si la misma

et.VIEW_ID=%2Fpages%2FbusquedaBasesLegales.xhtml&_busquedaBasesLegales_WAR_BibliotecaPortlet_INSTANCE_Anv7_com.sun.faces.portlet.NAME_SPACE=_busquedaBasesLegales_WAR_BibliotecaPortlet_INSTANCE_Anv7 Acceso: 23 de octubre de 2013.

⁵⁰⁰ Bolivia, Perú y Colombia.

⁵⁰¹ Italia, Alemania, Chile, Venezuela, Argentina, Brasil, Francia, España, Suiza, Canadá, y México. En <http://www.dian.gov.co/dian/15servicios.nsf/d7f3eee255a0ca1e05256ef6008028eb/f06a01dc14b8e9810525798f004ea2ef?OpenDocument> Acceso: 23 de octubre de 2013.

⁵⁰² Bolivia, Perú y Ecuador.

⁵⁰³ Chile, Canadá, Brasil. En http://www.mef.gob.pe/index.php?option=com_content&view=article&id=302&Itemid=100878&lang=en Acceso: 25 de octubre de 2013.

⁵⁰⁴ Bolivia, Ecuador y Colombia.

⁵⁰⁵ Argentina, Reino Unido, Irlanda del Norte, España, Suecia, Alemania y Francia. Véase, Álvaro Villegas, “Los principios tributarios ante las nuevas formas de Imposición a la Renta”, en *Memorias...*, *op. cit.*, p. 180.

⁵⁰⁶ Perú, Ecuador y Colombia

fuera esencial y económicamente análoga, produciendo un criterio modulable a la expectativa de cada jurisdicción y a la vez no se frena la libertad que cada país miembro cuenta para ensayar la regulación del impuesto acorde a cada necesidad o circunstancia.

En lo concerniente a renta, como al propio impuesto se establece un despliegue de conceptos que direccionan de manera general su entender, la regla es amplia para lo que el concepto implica en cada tipología: la generada de bienes inmuebles, la derivada por el derecho a explotar recursos naturales, la de beneficios societarios, los ingresos de empresas de transporte, regalías, intereses, dividendos y participaciones; ganancias de capital, la obtenida por prestación de servicios personales, la de prestación de servicios, servicios técnicos, asistencia técnica y consultoría, pensiones y anualidades; y el rédito alcanzado mediante actividades de entretenimiento público.

Si bien no todos los países andinos tienen impuestos globales tienden hacia ese fin, Perú no posee un tratamiento totalmente global. El problema que observamos es que si bien los países andinos poseen impuestos con tendencia global, la Decisión impulsa la cederización de cada renta para tratarla de forma separada, lo que trae como efecto nocivo un complejo entender de lo que la D-578 pretendería lograr desde un inicio: *armonizar*. Para mencionar un caso didáctico analizamos las “ganancias de capital”, renta a la cual algunos Estados ni siquiera la consideran gravable cuando *no* cumple las reglas del *giro ordinario* del negocio (v. gr. enajenación de acciones), porque lo único que interesa para ser gravadas es el *resultado* de tal operación; sin embargo, la D-578 las *establece gravables sólo dentro del giro ocasional del negocio*, pero si cualquier jurisdicción dentro de su escrutinio tributario no contempla ese criterio para determinarlas imponibles se puede generar incluso su no imposición.

De tal forma, o se obtiene un proceso tributario bastante riguroso en la definición de un tipo de renta y no de otro, para alcanzar un rango supremo de análisis, incluso para no equivocar la asignación de la potestad impositiva al Estado con esa legalidad, o su regulación se ejecuta bajo un radio de acción del ente público bastante amplio y discrecional. El problema radica también, a que en varios casos la riqueza por su naturaleza variada y mutable es de un tipo y no de otro o viceversa; además, si el técnico de la materia con ayuda de la hermenéutica jurídica entiende la misma bajo otra tipología, como el caso siempre discutido de las regalías (*royalties*) se abre un elenco problemático muy severo.

Ahora bien, el rango de aplicación del CDI, como el de estos conceptos nos permite desmontar criterios tributarios internos que no concuerden con el sistema jurídico representado por la Decisión, la cual por el margen de acción e imperatividad tiene *prima facie* mayor peso sobre las primeras, bajo tal idea jerárquica se coacciona al estado parte a cumplir esa superioridad de la norma comunitaria sobre la interna; también el Convenio procede a dislocar la soberanía entre dos estados que pueden reñir o yuxtaponerse sobre una misma renta, aunque la agudeza tributaria desplegada ordena a que el estado con criterio de sujeción personal cede la imposición al Estado fuente de esa renta, criterio aplicado por la mayoría de los CDI⁵⁰⁷ y por las administraciones tributarias; sin embargo, en las rentas pasivas otra es la idea (predominio del Estado de residencia, criterio OCDE y de USA).

⁵⁰⁷ En caso de disputa, por los diversos criterios aplicados entre Estados al momento de implementar e imponer el gravamen a cada renta por concebir un ingreso de un tipo y no de otro o por la concurrencia simultánea de dos o más Administraciones en su requerimiento suceden eventuales discrepancias tributarias lo que ha derivado que insurjan Tribunales de corte comunitario, los cuales representan gestores máximos para apaciguar las divergencias impositivas amen de cargar a la renta con el impuesto, en teoría suena fácil pero en la arena comunitaria los gestores de tales disyunciones tributarias son Estados, por lo que los magistrados seleccionados para el efecto deben sofocar tales embistes para no erosionar la posible ecualización multilateral.

En no pocos casos incluso las falencias tributarias de algunas legislaciones domésticas en definir un tipo de renta produce que a escala comunitaria se permita cambiar tal concepción interna, siendo posible renunciar a un eminente conflicto del concebir de renta. Del mismo modo, en instancia supranacional los estados batallan jurídicamente de igual a igual entre sus pares, con particulares o entre mismos particulares cuando posean la suficiente capacidad legal para recurrir a esas instancias.

En general, a nivel de cada Estado se posee la intención de definir lo que el impuesto grava por renta, pero esa intencionalidad no siempre puede concordar con el CDI o viceversa, bajo tal óptica, queda a la suerte, interés e intencionalidad de los países suscriptores para ajustarse a tales propósitos. O desde la otra orilla, si se encuentra señalada en la ley doméstica cada renta y si tal concepción riñe con el CDI, se produce por ese hecho una afectación al pretendido camino de armonización, en caso de ser tal prima el CDI.

La puesta en escena del Tribunal Andino, cuando se requiera su intervención en caso de suceder discrepancias entre soberanías tributarias conlleva razones de singular análisis ¿qué tan discrecional o qué tan reglada puede ser su decisión? La respuesta es amplia, pero en cualquier caso este ente supremo posee criterio de cierre a posibles conflictos estatales sin mayor objeción por parte de los estados, para dar paso necesario a una pretendida *integración*; pero como observamos la conjunción en este panel fiscal no es fácil y no sólo bastaría de las buenas intenciones del Tribunal, sino que se requieren objetivos comunes entre los estados parte para volver al menos viable la invocada *armonización* de las concepciones de renta y del impuesto, tanto desde el ordenamiento doméstico como en concordancia con el CDI y los dictámenes del Tribunal, de tal suerte, se podrá establecer un Impuesto a la Renta ecualizado e integrado desde fase interna y externa, medidas que si no se adoptan con la seriedad del caso se da paso a que el propio CDI y lo resuelto por el Tribunal sean meras formalidades.

Surge además otro problema, el cual nace en relación al concepto de renta, porque la D-578 en el punto referente al “ámbito objetivo de aplicación del impuesto Art. 1” y en relación al tema de los “beneficios de las empresas Art. 6” procede a confundir la riqueza alcanzada; esto enredo fiscal surge porque la D-578 considera a la renta obtenida en condición

*normal*⁵⁰⁸ como sinónimo de un beneficio empresarial (*riesgo*), siendo mutables uno del otro sin mayor examinación, su efecto nocivo es que si no existe un direccionamiento claro de cuando tal suceso acontece, se da pie a su utilización o sobreutilización sin ninguna previsión razonable y coherente. El Art. 1 contempla el radio de acción de la Decisión, que se encamina hacia las personas domiciliadas en cualquiera de los Países Miembros de la CAN y entraña otra equivocación, sin lógica comete un error grueso al determinar que Ecuador, Perú, Colombia y “Bolivia” cuentan con un Impuesto a la Renta, pero este argumento es discutible para Bolivia.

El Art. 6 también concibe a los beneficios de la empresa como una renta parecida a los otros tipos y de tal tratamiento vemos otra confusión tributaria adoptada, porque los mismos tienen múltiple función y origen. La OCDE, por ejemplo, dentro de los beneficios empresariales⁵⁰⁹ ni siquiera adopta la palabra renta como de misma concepción de beneficio y por eso las interpretaciones han sido variadas respecto a la utilización dentro de la Decisión; sin embargo, en sus comentarios la misma OCDE determina una idea más difusa y extraña, al permitir que los beneficios se interpretan peregrinos en otros tipos de renta cuando “tales beneficios respondan a categorías concretas de renta en relación con las que otros artículos del Convenio”⁵¹⁰ determinen, por lo tanto su uso se vuelve indiscriminado.

El enrutamiento del beneficio hacia otro tipo de renta, se produce cuando los mismos “alcanzan” una categoría particular y ello “no obsta a la aplicación de otros artículos del convenio que prevean normas específicas para ciertas categorías de rentas (por ej. las derivadas de la explotación de buques y aeronaves en tráfico internacional) o para ciertas

⁵⁰⁸ La misma no es a *riesgo* y existe gran probabilidad de su obtención, contrario a las rentas empresariales. Véase, Capítulo II, Subtema 2.1, punto 2.1.3, punto 2.1.3.4., p. 96.

⁵⁰⁹ Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio, OCDE, 2010, artículo 7.

⁵¹⁰ *Ibid.*, 2010, artículo 7, sección I. Observaciones Preliminares, numeral 1,

categorías de rentas que puedan constituir asimismo beneficios empresariales (por ej. las rentas obtenidas por una empresa por razón de las actividades personales de un artista o deportista)”⁵¹¹, pero para que suceda ese cambio no existen reglas claras o un único proceso, ese efecto problemático es más constante en escenario internacional por lo que necesitamos de sendos exámenes tributarios para estos casos, porque o es *renta todo* o existen ciertos hitos fiscales esenciales que permiten su no migración a otras categorías, o es su desplazamiento la salida más práctica para catalogar un tipo de riqueza sujeta a imposición y no dejarse de gravarse, y con ello, evitar que el Estado deje de percibir ese ingreso a su tesorería.

3.4. Hacia un concepto armonizante para la sistematización de Impuesto a la “Renta”.

El término armonización implica un necesario recuento jurídico de las normas internas de cada uno de los actores conjugados para tal afán, si su meta es cumplir ese fin en el orbe internacional se debe hacer converger varios segmentos impositivos en un solo teorema común. La armonización nos condiciona el volver *a posteriori* conjuntos jurídicos disparejos en equiparables o similares, en el presente punto, volver un conjunto tributario desigual en similar, bajo otras soberanías comparables. El proceso de armonización no es fácil, el mismo se da a largo plazo, pues, con esa idea lo que se persigue es *integración*, pero esa idea no reprimina a dejarla en una dilatación excesiva, sino a conseguirla en un tiempo estimable, de lo contrario la pretendida ecualización tributaria no tendría fundamento o función alguna, sólo simple formalidad.

⁵¹¹ *Ibid.*, 2010, artículo 7, sección II. Cometarios a las disposiciones del artículo 7, apartado 1, numeral 10.

La armonización tributaria implica “uno de los procesos relevantes del proceso de integración”⁵¹² de realidades jurídicas distintas, éstas a su vez tratan de olvidar sus fueros tributarios para equipar varios puntos etiquetados como distintos, pero que deben ser sujetos por las riendas de lo común. Si la renta y el propio impuesto ya sea anclado a las personas o sociedades, no tendría un criterio tan variado por cada territorio la pretendida armonía que nos convoca no tendría sustento alguno, más bien habría tautología; pero como sabemos a lo largo del presente estudio los matices en su variación conceptual es la realidad de cada día.

Si bien la empresa tributaria que nos ocupa es lo bastante más extensa a las intenciones investigativas aquí desarrolladas, no deja de ser menos importante lanzar desde nuestro seno un criterio de renta anudada al impuesto en pro de obtener la integración acaso necesaria, quizá superflua o nunca practicada. La conclusión no se pinta fácil, porque intervienen factores como que los actores son estados, los mismos pueden tener un “verdadero” impuesto y aun así, ello puede ser cuestionable; las discrepancias en las Administraciones Tributarias puede ser en forma desigual, se puede tener un sólido sistema o un embrión de régimen tributario muy desfasado; sin embargo, los propósitos de una posible equiparación integradora no es parte de una intención descabellada, sino que pretendemos buscar un equilibrio para llegar a la pretendida *integración*.

3.4.1. Concepto de Impuesto a la Renta: personas naturales.

El Impuesto a la Renta en personas físicas: grava la riqueza periódica, imprevista u originada desde terceros cualquiera sea la naturaleza, denominación o forma recibida, para ser catalogada como imponible no interesa su origen o fuente productora sólo se necesita que sea susceptible de medirse monetariamente para incluirse en la materia gravable del impuesto; además, su condición es que produzca el incremento neto patrimonial del contribuyente en un período tributario determinado como solvente para su desarrollo y medición. Su cuantificación

⁵¹² Jorge Damarco, “Armonización Tributaria” en Vicente O. Diez, en Tratado de Tributación, t. II, *Política y Economía Tributaria*, vol. 2, Buenos Aires, Astrea, 2004, p. 172.

se obtiene mediante la suma de toda renta conseguida e imputada al contribuyente, dando como resultado la renta bruta, de la cual se permite deducir valores de carácter personal, restar los gastos necesarios para su obtención, más todo deducible o exoneración permitida y cuando sea el caso se detraen egresos ordinarios o excepcionales permitidos en ley.

Debe anudarse en el Impuesto a la Renta en cabeza de las personas, el tener como esencial ser de matiz general a la población contributiva, su tarifa necesita ser progresiva, debe atacar la efectiva capacidad contributiva, por ende propenderá con equidad; necesita contemplar el criterio subjetivo del contribuyente, se requiere una cifra mínima exenta y una mínima gravable, la materia imponible por antonomasia debe formarse por la globalidad de los réditos obtenidos; aunque estos caracteres pueden dibujar el concepto de un impuesto utópico, son, a nuestro parecer, hitos estructurales para la pretendida *integración* del mismo.

3.4.2. Concepto de Impuesto a la Renta: sociedades o corporaciones.

El Impuesto sobre sociedades: grava la riqueza originada por actividades societarias posible de ser cuantificada y señalada como ingreso imputable a su acción corporativa, en la misma no importa su naturaleza, denominación o forma recibida, basta su obtención en un ciclo tributario, comercial o económico determinado como suficiente para su desarrollo. Su base imponible se determinará mediante la suma de toda renta catalogada como imponible y conseguida por el grupo o brazo empresarial, dando como resultado la renta bruta, cifra a la cual se le restan los costos y gastos necesarios para su obtención y cuando sea el caso se detraen los gastos ordinarios o excepcionales permitidos en ley, incluso de periodos anteriores.

Agregamos que el Impuesto a la Renta en cabeza de las sociedades, debe tener como esencial ser de matiz general y objetivo, aunque en ciertos casos puede ser *subjetivo*, su tarifa es proporcional⁵¹³, por la difícil obtención de la capacidad contributiva del ente jurídico, para cuantificarse la renta líquida debe exigirse que fluyan a su determinación aparte de los criterios tributarios, aditamentos financieros y contables; pero éstos no deben ser utilizados de manera indiscriminada porque cada Estado agruparía los criterios contables más ajustados a su

⁵¹³ O incluso puede ser progresiva pero en aplicación baja como lo hemos sostenido a lo largo del presente desarrollo, a diferencia de la progresiva alta que se aplica en personas.

realidad socavando la *armonía*, si bien los mismos no son descabellados en su utilización, confrontan con la pretendida integración.

Queremos recalcar el uso o sobre utilización de los criterios contables para masificar la materia imponible en el grupo de las *enterprises* por la problemática surgida en ese proceso, este tema tan espinoso como necesario obedece a diversos criterios de aplicación como de territorios, en cada soberanía se practican las directrices de contabilidad en base a su realidad y necesidad sin importar muchas de las veces lo que “casa afuera suscite”, pero su uso no debe ser bajo “complicadas exigencias tecnicistas basadas en pruritos contables”⁵¹⁴. Para evitar excesivas aristas de conformación de la base imponible en las sociedades surgió hace años atrás en la Unión Europea el cambio de timonel para este sector con la llamada Base Imponible Consolidada Común del Impuesto sobre Sociedades (Common Consolidated Corporate Tax Base o CCCTB)⁵¹⁵, la cual se creó como Directiva clave e imperiosa al afán de integrar la normatividad societaria en la liga europea.

La idea se basa en “la omisión de reenvío a la normativa contable (de cada país) a efectos del cálculo de la base imponible”⁵¹⁶ de la sociedad o filiales, en su reemplazo se adopta una Directiva general para toda empresa que se instale o nazca en territorio europeo; además la misma no es obligatoria porque cada ente jurídico puede ajustarse al criterio fiscal de cada soberanía fiscal si así lo decide; a pesar de ello el radio de acción de la CCCTB irriga a la jurisdicción europea, cuyas normas imperantes a las corporaciones clarifican la determinación de sus riquezas empresariales, las cuales una vez establecidas conformarán el

⁵¹⁴ Cesare Cosciani, *op. cit.*, p. 10

⁵¹⁵ Propuesta surgida en el año 2011.

⁵¹⁶ Eva Andrés Aucejo, “Relaciones entre Contabilidad y Fiscalidad en Derecho Comparado: Alemania, Francia, Italia y España”, en Cristina García-Herrera, *Desafíos de la Hacienda Pública Española: La Reforma del Impuesto sobre Sociedades*, Madrid, IEF, 2012, p. 12.

producto fiscal de cada brazo empresarial o de un conjunto consolidado para sustentar el requerimiento del impuesto a la Administración Fiscal con esa competencia.

Entre los criterios de la Directiva bajo la pretendida *armonización* destacamos los más notables: el intercambio de información de los sujetos pasivos entre administraciones tributarias europeas de forma inmediata a la fecha de su requerimiento, unificación del período fiscal para volver exigible la renta, el señalarse de forma obligatoria el representante del grupo empresarial o de varios cuerpos del grupo para considerarse consolidados; mencionar la jurisdicción a donde se sujeta o solventará el importe cuantificado, la simplicidad de las normas propensas a obtener la materia imponible, aunque en el caso de un sujeto pasivo individual se lo remite a la norma del Estado donde es residente o donde se ubique el establecimiento fijo; se exige neutralidad en la cantidad exigida por el impuesto para no frenar la inversión o el traslado a otros territorios del brazo o conjunto societario, entre otras.

La idea no suena utópica, sino realizable a la integración; empero no se puede tomar la Directiva como última verdad porque en la zona latinoamericana vivimos otra historia, necesitamos tomar con pinzas los ejes armónicos de Europa para regularlos a nuestra realidad, no calco ni copia con todo lo dañino que ello representa a una objetividad tributaria en sí distinta, pero en este aspecto la Decisión europea puede apuntalar los posibles pasos tributarios para el fin armonizante, por lo que necesitamos centrar todo esfuerzo en el Impuesto a la Renta para lograr ese fin.

Para finalizar este capítulo, señalamos que el trajinar del Impuesto a la Renta en la realidad andina genera más dudas que certezas y esto sin pretender implantar criterios que frenen la autonomía tributaria de cada Estado o anhelando antagonismos de corte parcializado. Hoy se miran formas de Impuesto a la Renta “novedosos” como el RC-IVA, el cariz de su forma y sustancia con los restantes pares, se aleja de una pretendida armonización en

cualquiera de la etapas analizadas, existe variada matización en los propios sistemas o regímenes fiscales en el tratamiento del impuesto y en lo que respecta al CDI su tratamiento responde a la mejor aplicación o posibilidad, esto dependiendo del Estado que se bata en la arena internacional.

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

CONCLUSIONES

1. El concepto de renta se gestó en un inicio desde la Economía para asociarse al ingreso obtenido en cabeza de un contribuyente cuando alquilaba la tierra al jornalero para que éste último la trabaje, al requerir su pago el terrateniente e ingresar a su presupuesto, el Estado acciona su poder tributario e impositivo para detraer la renta particular e ingresarla a su tesorería. Una vez en su poder, procede a redistribuirla en la sociedad porque esa riqueza era percibida por los propietarios del terreno al realizar una actividad lucrativa privada. Su concepción nació con la renta-producto, luego derivó en la renta flujo de terceros y finalmente, se creó la renta-incremento patrimonial neto más consumo, lo que demuestra que los tratamientos del concepto de renta (*income*) han respondido en pro de cristalizar la equidad tributaria, postulado último tan defendido por un Impuesto a la Renta en rango puro. El impuesto debe medir la verdadera capacidad contributiva de la persona, la cual se tasa sólo al cuantificarse el monto imponible conseguido por sus actos económicos, detraída la riqueza particular ingresa el rédito a formar parte de los recursos públicos con el afán de sustentar el aparataje estatal por su necesaria acción erogativa; sin embargo, todos estos conceptos de raíz ortodoxa no tienen acogida en los contribuyentes del sector informal o en las empresas.

2. La renta y el propio impuesto se ayudan de otras materias que sirven de soporte y que a la vez son condicionantes en el ámbito tributario, estas son: la Economía, Finanzas Públicas, Derecho y Contabilidad, a la vez nos menospreciamos el aporte de otras ramas complementarias; sin embargo, las ramas nombradas al inicio de este párrafo, son herramientas, a la vez de independientes son dependientes del Impuesto a la Renta. De la

Economía brotó el tratamiento de renta, de esta ciencia surgió la Económica Política para que con sus insignes tratadistas (Smith, Malthus, Stuart Mill, David Ricardo, Jean-Baptiste Say) emerja las Finanzas Públicas, ciencia que vislumbró en este tipo de riqueza la principal palanca para equiparar los excesivos egresos gubernamentales; el Derecho en cambio, a través del Derecho Tributario termina siendo materia ineludible porque particulariza el tratamiento de la renta y del impuesto; mientras que la Contabilidad concatena con sus postulados el camino óptimo para formar la base imponible, aunque con mayor énfasis en las corporaciones con las reglas NEC, NIC, NIIF o CCCTB si procediera tal necesidad, en todo caso las materias nombradas son las principales bases sustentadoras del Impuesto a la Renta.

3. El Impuesto a la Renta se creó como un impuesto en tiempo de guerra, pero hoy se lo mantiene en época de paz, pero en esta última transición se debe actuar con demasiada cautela porque se lo debe accionar con tino debido a la fuerte influencia que puede representar en el bolsillo del contribuyente, el cual inclusive lo puede catalogar confiscatorio o bajo fuerte presión fiscal. El impuesto se ha desarrollado en múltiples facetas, evoluciones o variaciones lo que ha generado que se conozca como el impuesto más modulable, mutable y maleable en un sistema o régimen tributario, razón de ello, se lo conoce como el impuesto señor y dueño de los restantes tributos, además, se adapta de forma perfecta a las exigencias del entorno tributario y se acopla de manera plena tanto en personas y sociedades con singular función y cautela. Su constante progreso responde con inusitado esplendor fiscal a la siempre difícil objetividad tributaria, como a la imposición de las *rentas no clásicas* y a la cambiante naturaleza de los contribuyentes, porque los mismos cada vez con mayor intensidad pretenden evadir o eludir su pago con mayor sistematización ilegal e ilegítima.

4. El Impuesto a la Renta tiene una doble aplicación tanto en personas como en sociedades, a tal punto que los elementos del impuesto no son iguales en los contribuyentes

físicos como en los entes jurídicos, su nexo nace por el impuesto pero se quiebra en varios puntos, por ejemplo, en la composición de la masa imponible, en el sector societario confluyen criterios de contabilidad, pero en las personas no siempre acontece su utilización; el año tributario no es el mismo en ambos contribuyentes para las personas puede ser el natural, para las sociedades pueden ser el natural, comercial, económico o hasta por temporadas, si la empresa se desarrolla en un sector agropecuario; el rango tarifario en las personas es progresivo, en las *enterprises* es de tipo proporcional; en las personas la equidad como develación de la capacidad contributiva se satisface en un gran porcentaje, en las personas morales permanece impermeable; en las personas el impuesto contempla la subjetividad del contribuyente, en las corporaciones es de matiz objetivo en la mayoría de oportunidades; de tal forma las legislaciones han optado por utilizar un tratamiento diferenciado en personas y en las sociedades por la singularidad de su naturaleza.

5. La formación de la materia imponible depende de las seguridades tributarias a su revelación, de la fuente de donde emane –capital o trabajo–, así como de la funcionalidad del propio impuesto en el sistema o régimen tributario, en el caso de la formación de la renta bruta (*gross income*) se condiciona por la legalidad para declarar un ingreso obtenido por el contribuyente como sumatorio a esa cifra, sólo si supera ese examen formará la cantidad bruta, la cual sufre un proceso tributaria para descubrir la renta neta (*net income*), esta última es la cantidad líquida dispuesta a solventar el impuesto, en todo caso, la variación para determinar la renta neta gravita a que en algunos casos se ataca al capital, como el Impuesto a los Activos; pero a diferencia de obtener una cantidad líquida el tipo de tarifa en el caso de imponerse un tributo al capital o a la renta bruta, es de tipo proporcional, en especial cuando el contribuyente sea una *enterprise*, con ello se condiciona el no volver engorroso el impuesto y a detraer una renta que a falta de claridad en su determinación, no debe dejar de ser percibida por el Estado.

6. El tipo tarifario del Impuesto a la Renta ha fluctuado según las variaciones económicas y del entorno tributario, si bien el impuesto desde su concepción inicial fue global para sustentar la invocada progresividad, se ha dado paso a algunas formas no comunes en aras de su experimentación, entre las cuales se ubica la *cedularización* de la riqueza, la misma condiciona el aplicar a una renta un impuesto (un riqueza → una cédula); luego se dio paso al tipo *global*, tratamiento fiscal el cual suma todo rédito considerado gravable para solventar el impuesto (varios réditos → un impuesto); a continuación se dio paso al modo *dual* o *mixto* derivado de los países nórdicos, proceso que discrimina la renta según su procedencia, las rentas del capital se gravan de manera proporcional y las rentas del trabajo se detraen de forma progresiva acorde a las exigencias de la globalización económica en no gravar con mayor dureza el factor móvil y si al estático, lo que produjo que en países como Estonia se incentive la carencia de inversiones; finalmente, el tipo *flat tax* contempla una tasa baja y uniforme tanto para los salarios de las personas y los flujos de las sociedades, cuando la renta obtenida por esos sujetos sobrepasaba la media contemplada como cifra segura para accionar el impuesto, ensayos tributarios que nos demuestran las derivaciones del Impuesto a la Renta según la clase dominante o necesidades sociales y fácticas.

7. La regulación en cada país miembro de la CAN respecto al Impuesto sobre la Renta es muy variado, tanto así, que la matización se acrecienta o disminuye según el tipo de renta gravada, como el caso del *Tobin Tax* el cual se ha dicho que es una derivación del Impuesto Renta argumento que no se puede sostener bajo ninguna razón porque el mismo tienen otra connotación impositiva como se lo explicó en el punto respectivo; sin embargo, si encontramos nuevas derivaciones como el *Windfall Profit Tax* y el *Fringe Benefit Tax*, impuestos que son fundados en un conjunto tributario (sistema de preferencia) para dirigirse

en especial al sector de las *enterprises*, siendo impuesto heterodoxos implantados bajo criterio hoy ortodoxo. También, es importante para definir el concepto de renta distinguir si la misma es *activa* o *pasiva*, esto con la idea de catalogar cada tipología o genealogía de renta, y además, para clarificar que se la grave únicamente en un estado y no en otro, por ejemplo, las rentas pasivas que en la mayoría de ocasiones no se gravan en el estado residencia (criterio fuente: países en desarrollo), pero otras veces son declaradas imposables por esos estados (criterio residencia: países desarrollados) y en otros casos si se regula, lo principal no es conseguir riquezas, sino frenar males mayores como el caso de la subcapitalización, precios de transferencia, *treaty shopping*.

8. Los CDI en lo que respecta al tema del concepto de renta produce el reenvío a la norma de cada país suscriptor, pero en las rentas que han alcanzado cierta autonomía de desarrollo e imposición se establece su concepción particular para evitar males mayores como las regalías, dividendos, intereses, entre otros; sin embargo, si las tipologías de renta no encuentran regulación doméstica quedarían huérfanas de imposición. Además, Colombia, Ecuador y Perú (en menor medida) tienen un impuesto de tipo global, pero el CDI procede a ceder cada tipología de renta lo que produce un disímil alcance de la ecualización andina respecto a la pretendida *integración* con la D-578, en algunos casos se confunde la renta con el vocablo beneficio, y otras veces se condiciona su migración cuando la renta adquiere un grado autonómico, incluso la OCDE viabiliza este proceso. La D-578 arguye sin ningún análisis que Bolivia tiene un verdadero Impuesto a la Renta razón alejada de verdad.

9. En general, el concepto de renta refleja una variación muy amplia tanto desde la concepción doctrinal, como jurídica; los estados tienen plena libertad para regular su definición en base al criterio fiscal que mayor provecho les oferte, pero su uso no es una herramienta rígida sino otorga gran margen de acción para calibrar su noción; más cuando las

soberanías impositivas rehúyen su definición, se brinda con ello vía libre a criterios fiscales direccionados o que tratan de definirla acorde a lo que la norma permita; lo que ha traído como efecto colateral poder ampliado a la administración fiscal, cuya acción pública se siente libre para declarar todo como renta y sólo lo que el particular pueda obstaculizar bajo herramientas ajenas a la ley, no puede terminar en el presupuesto gubernamental.

10. Las variaciones del concepto de renta demuestran una materia tributaria lo bastante amplia y modulable, tanto así que los criterios para su definición varían al grado de volverse lo bastante exequibles a la necesidad fiscal, en cuyo caso el único país que se atreve a dar un concepto de renta es Colombia, pero su bosquejo acata en parte lo dictaminado por la doctrina; pero más nocivo y perjudicial es la lectura de los restantes pares andinos, países que se escudan en lo que la norma no prohíba gravar una “renta”, lo que ha dado paso a la servidumbre del concepto de renta legalista por parte de Bolivia, Ecuador y Perú; además, esto como derivación nociva ocasiona que el Impuesto a la Renta sea un tipo tributario híbrido e inscrito con una amplia y variada armadura tributaria.

RECOMENDACIONES

1. Renta y el propio impuesto visto desde la teoría puede aclarar muchas luces a la práctica tributaria, pero puede resultar a la hora de la verdad, valederos solamente al teórico, al práctico le pueden resultar confusos, por lo que recomendamos una retroalimentación tanto al teórico del Derecho Tributario, examinar la norma y observar su funcionamiento en la realidad; y al práctico escalar en cada teorema dado por la doctrina para desempeñar mejor su práctica en la objetividad, es en ese escenario donde se puede observar que tan acertada se encuentra el razonamiento o creencia de un estudioso de la materia.

2. El título del Impuesto no sea *sobre* la Renta, sino *a* la Renta, este ha sido el objetivo al aplicar ambas formas en el desarrollo de la presente investigación, realizar un efecto hasta subjetivo de como puede influir la palabra *sobre* y la vocal *a* en la población contributiva. La primera forma nos demuestra una carga o un peso que no todas las veces lejos de la formalidad de su nombre mida una verdadera capacidad contributiva o detraiga una correcta renta de la masa imponible; mientras que la segunda variante, nos determina un impuesto paralelo que vaya a la par de la riqueza gravable, midiendo la cantidad detraída sin perjudicar su futura producción, de esta manera, el impuesto se unirá con funcionalidad a la renta obtenida por el contribuyente sin destruir su desarrollo económico e ir a la par de cada teoría emergida por la doctrina. En este caso, cuando se lo implante, incluso no habrá necesidad de un contrato social fiscal previo, porque el mismo contaría con aceptación por la masa poblacional contributiva cuando se requiera su pago.

J. L. Ch. Ch.
Quito, diciembre del 2013

BIBLIOGRAFÍA

BIBLIOGRAFÍA GENERAL:

- Ahumada, Guillermo, *Tratado de Finanzas Públicas*, t. II, Buenos Aires, Plus Ultra, 1969.
- Albiñana, César, *Sistema Tributario Español y Comparado*, Madrid, Tecnos, 2ª ed., 1992.
- Alviar, Oscar y Rojas, Fernando, *Elementos de Finanzas Públicas en Colombia*, Bogotá, Temis, 1985.
- Andrade, David, dir., *Contabilidad Básica paso a paso*, Quito, Instituto Andino de Estudio Populares, 1999.
- Anthony, Robert, *La contabilidad en la Administración de empresas: Textos y casos*, México D. F., Grupo Noriega, 1992.
- Appel, Hilary, *Tax Politics in Eastern Europe: Globalization, Regional Integration, and the Democratic Compromise*, University of Michigan Press, 2011.
- Ault, Hugh, et al., *Comparative Income Taxation: A Structural Analysis*, The Netherlands, Kluwer Law Internacional, 3ª ed., 2010.
- Aucejo, Eva Andrés, “Relaciones entre Contabilidad y Fiscalidad en Derecho Comparado: Alemania, Francia, Italia y España”, en Cristina García-Herrera, *Desafíos de la Hacienda Pública Española: La Reforma del Impuesto sobre Sociedades*, Madrid, IEF, 2012.
- Barreto, Nidia, *Contribución por Plusvalía*, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 2003.
- Barreix, Alberto y Roca, Jerónimo, “Reforzando un pilar fiscal: el impuesto a la renta dual ala uruguay”, en Revista de CEPAL, Nro. 92, 2007.
- Barreix, Alberto, et al., *Breve historia del Impuesto sobre la renta*, DOC. Nro. 9/10, Madrid, CEF, 2001.
- Berliri, Antonio, *Principios de Derecho Tributario*, Madrid, Derecho Financiero, 1971.
- Böhm-Bawerk, Eugen, *The Positive Theory of Capital*, New York, G.E. Stechert, 1930.
- Calvo Ortega, Rafael, *Derecho Tributario (Parte General)*, Elcano, Civitas, 10ª ed., 2006.

- Camacho, Álvaro, *La Plusvalía: Un nuevo Tributo Inmobiliario*, Bogotá, Temis, 2003.
- Campagnale, Norberto, *et al.*, *El impacto de la tributación sobre las operaciones internacionales*, Buenos Aires, La Ley, 2000.
- Cosciani, Cesare, *Principios de Ciencia de la Hacienda*, Madrid, Derecho Financiero, 1967
- _____, *Ciencia de la Hacienda*, Madrid, Derecho Financiero, 1980.
- Comstock, Alzada, *State Taxation of Personal Incomes*, New Jersey, The LawBook Exchange, 2005.
- Damarco, Jorge, “Armonización Tributaria” en Vicente O. Díez, en *Tratado de Tributación*, t. II, *Política y Economía Tributaria*, vol. 2, Buenos Aires, Astrea, 2004.
- Dalton, Hugh, *Principles of Public Finance*, London, Routledge and Kegan Paul, 3ª ed., 1936.
- De la Garza, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, México D. F., Porrúa, 1994.
- De la Guerra, Eddy, *Régimen Tributario Ecuatoriano*, Quito, Corporación de Estudios y Publicaciones, 2012.
- Vicente O. Díez, “Algunos aspectos de la adquisición de disponibilidad jurídica y económica como hecho generador del Impuesto sobre la Renta” en Susana Camila Navarrine, direc., *Derecho Tributario: doctrinas esenciales*, t. II, Buenos Aires, La Ley, 2010.
- Einaudi, Luigi, *Principios de Hacienda Pública*, Madrid, Agilar, 1962.
- Ely, Richard, *et al.*, *Outline of Economics*, New York, The Macmillan Company, 1919.
- Fasiani, Mauro, *Principios de Ciencia de la Hacienda*, Madrid, Aguilar, 1962.
- Franco, Gabriel, *Principios de Hacienda Pública*, Buenos Aires, Ediciones de Ciencias Económicas, 1957.
- Fisher, Irving, *The nature of capital and income*, New York, The Macmillan Company, 1906.
- _____, *Elementary Principles of Economics*, New York, The Macmillan Company, 1916.
- _____, *The Theory of Interest*, New York, The Macmillan Company, 1930.
- García Mullin, Roque, *Impuesto sobre la renta: Teoría y técnica del impuesto*, Santo Domingo, Alfa y Omega, 1980.
- Griziotti, Benvenuto, *Principios de Ciencia de las Finanzas*, Buenos Aires, Depalma, 1959.
- Giannini, Achille, *Instituciones de Derecho Tributario*, Madrid, Derecho Financiero, 1957.

- González, Francisco y Calderón, Valentina, “Las reformas tributarias en Colombia durante el siglo XX (I)” en *Reformas Tributarias I*, Bogotá, Dirección de Estudio Económicos–Departamento Nacional de Planeación, 2002.
- Groves, Harold, *Finanzas Públicas*, México D. F., Trillas, 1965.
- Haig, Robert M., “The concept of income—economic and legal aspects”, en Robert M. Haig, *et al.*, *The Federal Income Tax*, New York, Columbia University Press, 1921.
- Hall, Robert, *et al.*, *Fairness and Efficiency in the Flat Tax*, Washington D.C., American Enterprise Institute, 1996.
- Hall, Robert y Rabushka, Alvin, *Flat Tax: un enfoque innovador del sistema tributario*, Santiago de Chile, Centro de Estudios Tributario, 2009.
- Ishi, Hiromitsu, *The Japanese Tax System*, Oxford, Oxford University Press, 3ª ed., 2001.
- Jarach, Dino, *Finanzas Públicas: esbozo de una teoría general*, Buenos Aires, Cangallo, 1978.
- _____, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Buenos Aires, Abeledo–Perrot, 3ª ed., 1996.
- Eric Kades, ‘Windfalls’, Faculty Publications, William & Mary Law School Scholarship Repository, 1999.
- Lewin Figueroa, Alfredo, *Principios Constitucionales del Derecho Tributario*, Bogotá, U. de los Andes, 2002.
- _____, “Progresividad del sistema tributario, «Flat Taxes» y los impuestos duales”, en César García y Catalina Hoyos, coords., *El tributo y su aplicación. Perspectivas para el siglo XXI*, t. I, Buenos Aires, Marcial Pons, 2008.
- Lozano, Eleonora, “Concepción del rédito de enriquecimiento como hecho imponible del impuesto de renta: una perspectiva de derecho comparado”, en *El impuesto sobre la renta en el derecho comparado: Reflexiones para Colombia*, Bogotá, ICDT, 2008.
- Llosa, Carlos, “El valor de mercado y el costo computable. El ajuste bilateral y fiscalizaciones paralelas”, en *Las presunciones y Rentas fictas*, Lima, Ara, 2010.
- Lucas Durán, Manuel, *Fiscalidad Internacional de rentas financieras*, Madrid, Editorial de Derechos Reunidas, 2001.
- Matus, Manuel, *Finanzas Públicas*, Santiago de Chile, Editorial Jurídica de Chile, 1964.

- Malthus, Thomas, *An inquiry into the nature and progress of rent*, Baltimore, Friedenwald, 1903.
- Marchesi, Orlando, “Los principios tributarios ante las nuevas formas de Imposición a la Renta”, en *Memorias de las XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Tema II*, Caracas, AVDT y ILAD, 2008.
- Machicao, Jaime y Cárdenas, Gonzalo, “La unidad de Fomento a la vivienda (UFV’s)”, en *Temática Tributaria Boliviana*, La Paz, Azul, 2004.
- Mill, John Stuart, *Principles of Political Economy*, New York, Applenton and Company, 1884.
- _____, *Principles of Political Economy*, New York, Appleton and Company, 1884.
- _____, *Autobiography*, New York, Columbia University Press, 1924.
- Morris, William y Morris, Mary, *Morris Dictionary of Word and Phrase Origins*, New York, HarperCollins, 2ª ed., 1977.
- Musgrave, Richard y Musgrave, Peggy, *Hacienda Pública Teórica y Aplicada*, Madrid, McGraw-Hill, 1986.
- Palao Taboada, Carlos, “La subcapitalización”, en Fernando Serrano Antón, coord., *Fiscalidad internacional*, Madrid, CEF, 4ª ed., 2010.
- Pantaleoni, Maffeo, *Pure Economics*, New York, The Macmillan Company, 1898.
- Pérez Royo, Ignacio, *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Madrid, Marcial Pons, 1992.
- Pistone, Pasquale, “Los Principios tributarios ante las nuevas formas de Imposición sobre la Renta”, en *Memorias de las XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Tema II*, Caracas, AVDT y ILAD, 2008.
- Piza, Julio, “Evolución del impuesto a la renta en el sistema tributario” en Julio Piza y Pedro Sarmiento, edits., *El impuesto a la renta y complementarios: Consideraciones teóricas y prácticas*, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 2ª ed., 2011.
- Plazas Vega, Mauricio, *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario*, Bogotá, Temis, 2000.
- Quijano, Andrés, *Curso básico tributario colombiano: documento dinámico*, Santa Fé, El Cid, 2009.

- Ricardo David, *Principios de Economía Política y de Tributación*, Madrid, Seminarios y Ediciones, 1973.
- Riofrío Villagómez, Eduardo, *Manual de ciencia de Hacienda*, t. II, Quito, Casa de la Cultura Ecuatoriana, 5ª ed., 1957.
- Rosembuj, Tulio, *El impuesto sobre la renta de las personas físicas*, Barcelona, PPU, 1992.
- Ruiz, Violeta y Zornoza, Juan, “Sistema Tributario y Constitución”, en Juan Zornoza, coord., Quito, Corporación Editora Nacional, 2004.
- Samuelson, Paul y Nordhaus, William, *Economía*, Madrid, McGraw-Hill, 10ª ed., 1993.
- Say, Jean-Baptiste, *Tratado de Economía Política*, t. II, Madrid, Collado, 1816.
- Schindel, Ángel, “El impuesto a la renta en el siglo XXI: equidad vs. Eficiencia”, en César García y Catalina Hoyos, coords., *El tributo y su aplicación. Perspectivas para el siglo XXI*, t. II, Buenos Aires, Marcial Pons, 2008.
- Seligman, Edwin, *The Income Tax*, New York, The Macmillan Company, 1911.
- Shiller, Robert, “The et interview professor James Tobin”, en *Econometric Theory*, Nro. 15, Cambridge University Press, 1999.
- Shaw, José Luis, “El impuesto Progresivo a la Renta personal y el paradigma de la Equidad”, en *Memorias de las XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Tema II*, Caracas, AVDT y ILAD, 2008.
- Singh, Kavaljit, “Tobin Tax: An Idea Whose Time Has Come”, en *Economic and Political Weekly*, vol. 34, No. 18, 1999.
- Smith, Adam, *Papel moneda*, Barcelona, Grijalbo, 1983.
- _____, *Investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones*, México D. F., Fondo de Cultura Económica, 2010.
- Stiglitz, Joseph, *Economía*, Barcelona, Ariel, 1994.
- Taussig, F. W., *Principles of Economics*, t. I, New York, The Macmillan Company, 1913.
- Taveira Torres, Heleno, “Enquadramento Fiscal da Subcapitalizacáo das empresas”, en *XIX Jornadas Latino-Americanas de Direito Tributário*, Livro 3, Lisboa, Asociación Fiscal Portuguesa, 1998.
- Valdés Costa, Ramón, *Instituciones de Derecho Tributario*, Buenos Aires, Depalma, 1996.
- _____, *Curso de Derecho Tributario*, Bogotá, Temis, 1996.

- Villegas, Álvaro, “Los principios tributarios ante las nuevas formas de Imposición a la Renta”, en *Memorias de las XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Tema II*, Caracas, AVDT y ILAD, 2008.
- _____, “Windfall Profit Tax on Oil and Gas: US and Latin America Approach”, en *Intertax*, vol. 37, Issue 1, The Netherlands, Kluwer Law International, 2009.
- Vilas, Carlos, “El impuesto Tobin y el endeudamiento externo argentino”, en Julio Gambina, comp., *La globalización económica-financiera. Su impacto en América Latina*, Buenos Aires, CLACSO, 2002.
- Villegas, Héctor, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, t. I y II, Buenos Aires, Depalma, 3ª ed., 1984 y 1983.

FUENTES DE CONSULTA NORMATIVA

LEGISLACIÓN LOCAL:

ECUADOR:

- Constitución de la República del Ecuador, Registro Oficial No. 449, 20 de octubre de 2008.
- Código Tributario, Registro Oficial Suplemento No. 38, 14 de junio de 2005.
- Ley de Régimen Tributario Interno, Registro Oficial Suplemento No. 463, 17 de Noviembre de 2004.
- Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, Registro Oficial Suplemento No. 209, 8 de Junio de 2010.
- Código Civil, Registro Oficial Suplemento No. 46, 03 de junio de 2005.
- Ley de Impuesto a las Herencias, Legados y Donaciones, Registro Oficial No. 532, 29 de Septiembre de 1986.
- Ley Reformativa a la Equidad Tributaria, Registro Oficial Suplemento No. 242 3S, 29 de Diciembre de 2007.

CIRCULARES del Servicio de Rentas Internas (SRI):

- Circular No. NAC-DGECCGC09-00003, Registro Oficial No. 568, 13 de Abril de 2009.

LEGISLACIÓN INTERNACIONAL:

ARGENTINA:

Ley de Competitividad N° 2543 del 2001.

BOLIVIA:

Constitución Política del Estado Plurinacional de Bolivia, 9 de febrero de 2009.

Ley No. 2646 del 2004.

Ley No. 843 de Reforma Tributaria, 28 de Mayo de 1986.

Código Tributario, Decreto Supremo No 27947, Ley No. 2492, Texto ordenado a diciembre de 2004.

COLOMBIA:

Constitución Política de Colombia, Gaceta Constitucional No. 127, 10 de Octubre de 1991.

Estatuto Tributario, Decreto 624 de 1989.

CHILE:

Ley sobre Impuesto a la Renta, Decreto Ley No. 824, Diario Oficial de 31 de diciembre de 1974.

ESPAÑA:

Ley General Tributaria, Boletín Oficial del Estado (BOE), núm. 302, 18 de Diciembre de 2003.

ESTADOS UNIDOS:

Internal Revenue Code.

MÉXICO:

Código Fiscal de la Federación, Diario Oficial de la Federación (D.O.F.), 31 de diciembre de 1981.

Código Civil Federal, Diario Oficial de la Federación (D.O.F.), 26 de mayo de 1928.

Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, Diario Oficial de la Federación, 1 de Octubre de 2007.

PERÚ:

Constitución Política del Perú, 30 de Diciembre de 1993.

Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía, Ley N° 28194.

Ley de Impuesto a la Renta, Decreto Supremo N° 179-2004.

REPÚBLICA DOMINICANA:

Código Tributario de la República Dominicana, Ley No. 11-92.

NORMAS INTERNACIONALES:

Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio, OCDE, 2010.

NORMATIVA COMUNITARIA:

Decisión 578, 2004.

PUBLICACIONES:

Semblanza del Sistema Jurídico de EE.UU., Departamento de los Estados Unidos, 2001.

General Explanation of the Crude Oil Windfall Profit Tax Act 1980, Washington, Joint Committee on Taxation, 1981. Public Law 96-223 de 1980.

RECURSOS WEB

RECURSOS WEB

Banco central de Bolivia, disponible en <http://www.bcb.gob.bo/?q=politicasbcb/ipm&cbo2=-1&cbo3=0> Acceso: 28 de noviembre de 2013.

Convenios de Doble Imposición de Ecuador, disponible en http://www.sri.gob.ec/web/guest/baseslegales?p_p_id=busquedaBasesLegales_WAR_

BibliotecaPortlet_INSTANCE_Anv7&p_p_lifecycle=1&p_p_state=normal&p_p_mode=view&p_p_col_id=column-3&p_p_col_count=1&_busquedaBasesLegales_WAR_BibliotecaPortlet_INSTANCE_Anv7_com.sun.faces.portlet.VIEW_ID=%2Fpages%2FbusquedaBasesLegales.xhtml&_busquedaBasesLegales_WAR_BibliotecaPortlet_INSTANCE_Anv7_com.sun.faces.portlet.NAME_SPACE=_busquedaBasesLegales_WAR_BibliotecaPortlet_INSTANCE_Anv7_ Acceso: 23 de octubre de 2013.

Convenios de Doble Imposición de Colombia, disponible en <http://www.dian.gov.co/dian/15servicios.nsf/d7f3eee255a0ca1e05256ef6008028eb/f06a01dc14b8e9810525798f004ea2ef?OpenDocument> Acceso: 23 de octubre de 2013.

Convenios de Doble Imposición de Perú, Ministerio de Economía y Finanzas del Perú disponible en http://www.mef.gob.pe/index.php?option=com_content&view=article&id=302&Itemid=100878&lang=en Acceso: 25 de octubre de 2013.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (Colombia), disponible en http://www.dian.gov.co/descargas/EscritosComunicados/2012/125_DIAN_fija_UVT_para_2013.pdf Acceso: 08 de octubre de 2013.

“El SIN recauda, hasta octubre, Bs 39.436 millones y supera la cifra alcanzada en 2012”, en Diario la Razón, disponible en http://www.la-razon.com/economia/recauda-octubre-Bs-millones-alcanzada_0_1937806284.html Acceso: 28 de noviembre de 2013.

Fringe Benefits Tax Act, disponible en http://www.comlaw.gov.au/Details/C2013C00263/Html/Text#_Toc358911895, Australian Taxation Office Acceso: 27 de septiembre de 2013.

Fringe benefit tax on motor vehicles, disponible en <http://www.ird.govt.nz>, Irland Revenue Acceso: 27 de septiembre de 2013.

<http://www.bce.fin.ec> Acceso al Baco Central del Ecuador Acceso: 24 de septiembre 2013.

<http://www.gpo.gov> Acceso al Registro Oficial de USA.

<http://www.irs.gov> Acceso al Internal Revenue Service.

Income-Tax Act, 1961, artículo 115W y ss, disponible en <http://law.incometaxindia.gov.in/DIT/Income-tax-cts.aspx>, Income Tax Department (India) Acceso: 27 de septiembre de 2013.

Ministerio de Economía y Finanzas del Perú, disponible en http://www.mef.gob.pe/contenidos/tributos/valor_uit/uit.pdf Acceso: 09 de octubre de 2013.

ANEXOS

Cuadro comparativo de los conceptos de renta en la CAN

CUADRO COMPARATIVO						
VARIANTES CONCEPTUALES DE RENTA EN LA CAN						
	PAÍSES	BOLIVIA (B)	COLOMBIA (C)	ECUADOR (E)	PERÚ (P)	NORMA ↓
CONCEPTO DE RENTA ↓						
RENTA PRODUCTO		✓	✓	✓	✓	B: artículo 19, Ley 843 C: artículo 26, ET* E: artículo 2, LRTI* P: artículo 1, literal a), LIR*
RENTA FLUJO DE TERCEROS			✓	✓	✓	C: artículo 49, ET E: artículo 8, numeral 8, RLRTI* P: artículo 1, literal c), LIR
RENTA INCREMENTO			✓			C: artículo 26, ET
RENTA LIBRE						No se encontró norma alguna sobre este tipo tributario
RENTA IN NATURA						No se encontró norma alguna sobre este tipo tributario
RENTA LEGALISTA		✓		✓	✓	B: artículo 19, Ley 843 E: artículo 2 LRTI P: artículo 1 LIR
¿Existe un concepto de renta definido?			✓			C: artículo 26 ET
RENTAS ACTIVAS						
CAPITAL		✓	✓	✓	✓	B: artículo 19, Ley 843 C: artículo 26 ET E: artículo 2 LRTI P: artículo 1 LIR
TRABAJO		✓	✓	✓	✓	B: artículo 19, Ley 843 C: artículo 26 ET E: artículo 2 LRTI P: artículo 1 LIR

* Estatuto Tributario.

* Ley de Régimen Tributario Interno.

* Ley de Impuesto a la Renta.

* Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno.

MIXTAS		✓	✓	✓	✓	B: artículo 19, Ley 843 C: artículo 26 ET E: artículo 2 LRTI P: artículo 1, LIR
<i>RENTAS PASIVAS</i>						
GANANCIAS DE CAPITAL		✓	✓	✓	✓	B: artículo 19, literal f), Ley 843 C: artículo 24, numeral 2, ET E: artículo 8, numeral 3, LRTI P: artículo 1, literal b, LIR
DIVIDENDOS		✓	✓	✓	✓	B: artículo 2, Impuesto a las Transacciones Financieras C: artículo 24, numeral 9, ET E: artículo 8, numeral 5, LRTI P: artículo 9, literal d), LIR
INTERESES		✓	✓	✓	✓	B: artículo 19, literal c), Ley 843 C: artículo 24, ET E: artículo 8, numeral 7, LRTI P: artículo 9, literal c), LIR
CANONES		✓	✓	✓	✓	B: artículo 53, Ley 843 C: artículo 24, numeral 7, ET E: artículo 8, numeral 4, LRTI P: artículo 1, literal a), numeral 1, LIR
LOTERIAS, RIFAS O SIMILARES		✓	✓	✓	✓	B: artículo 19, literal d), Ley 843 C: artículo 304, ET E: artículo 8, numeral 9, LRTI P: artículo 1, literal c), LIR
HERENCIA, DONACIÓN Y LEGADO		✓	✓	✓	✓	B: Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas, artículo 47, numeral 5, Ley 843 C: artículo 302, ET E: artículo 8, numeral 9, LRTI P: artículo 1, literal a), numeral 3, LIR
BENEFICIOS		✓	✓	✓	✓	B: artículo 40, Ley 843

EMPRESARIALES						C: artículo 24, numeral 14, ET E: artículo 8, numeral 1, LRTI P: artículo 1, literal a), numeral 1, LIR
TARIFAS						
PROGRESIVA			✓	✓	✓	C: Personas: artículo 241, ET E: artículo 1, LRTI P: artículo 53, LIR
PROPORCIONAL		✓	✓	✓	✓	B: RC-IVA: artículo 30, Ley 843 C: Sociedades: artículo 240, ET E: Sociedades, artículo 37, LRTI P: artículo 23, literales a), b), d) y h), LIR
MIXTA			✓	✓	✓	C: ejemplo: los dividendos, artículo 245, ET E: ejemplo: Ingresos de Universidades y Escuelas Politécnicas: artículo 19 RLRTI y los ingresos de compañías de transporte internacional, artículo 12 RLRTI P: artículos 52-A y 53, LIR
DUAL						No se encontró norma alguna sobre este tipo tributario.
LINEAL						No se encontró norma alguna sobre este tipo tributario.
CONTRIBUYENTES						
PERSONAS		✓	✓	✓	✓	B: artículo 22, Ley 843 C: artículo 7, ET E: artículo 4, LRTI P: artículo 14, LIR
SOCIEDADES		✓	✓	✓	✓	B: artículo 37, Ley 843 C: artículo 12, ET E: artículo 4, LRTI P: artículo 14, LIR